



DIPERTIMENTO DI GIURISPRUDENZA
Cattedra di Diritto Tributario Progredito

**L'ATTUAZIONE DEI TRIBUTI NEL
FALLIMENTO**

RELATORE

Prof. Fabio Marchetti

CANDIDATA

Federica Manzo

Matr. 119273

CORRELATORE

Prof. Giuseppe Melis

ANNO ACCADEMICO 2016-2017

INDICE

pag

INTRODUZIONE	1
---------------------------	---

CAPITOLO I

IL RAPPORTO TRA ERARIO ED IMPRESA IN “CRISI”

1. Introduzione	4
2. Lo status fiscale dell’ impresa sottoposta a procedure concorsuali	6
2.1 La permanenza della soggettività passiva del fallito	9
3. La tutela dei crediti erariali	11
3.1 La collocazione dei crediti tributari: i privilegi	13
3.1.1 Gli effetti della sussistenza dei privilegi nella procedura concorsuale	19
3.1.2 Il rapporto tra la tutela del Fisco e la tutela gli altri creditori concorrenti	30
3.2 La giurisdizione delle Commissioni Tributarie	31
3.3 La riforma degli istituti preventivi.....	39
4. Il coordinamento tra diritto concorsuale e diritto tributario	42

CAPITOLO II

LA RISCOSSIONE DEI TRIBUTI NEL FALLIMENTO

1. Introduzione	52
2. La natura concorsuale del credito tributario: condizioni per l’ammissione al passivo	54
2.1. L’ insinuazione per sanzioni ed interessi. Il problema dell’ aggio esattoriale.....	56

	<i>pag</i>
3. La legittimazione attiva alla richiesta di ammissione	60
4. Il titolo idoneo per l'insinuazione e la prova del credito tributario	62
4.1 Il ruolo e l'insinuazione in base a titoli diversi dal ruolo. evoluzione giurisprudenziale	64
4.1.1 Il dibattito dottrinale sulla la necessità della notifica della cartella di pagamento	69
4.2 L' accertamento esecutivo	73
4.3 L' ingiunzione fiscale	79
5. Il procedimento di ammissione. Il problema della domanda cd. ultratardiva	82
6. Contestazione del credito: riparto di giurisdizione ed ammissione con Riserva	87
6.1 Lo scioglimento della riserva	92
7. La sorte delle misure cautelari ante fallimento: il divieto di azioni esecutive e cautelari	83

CAPITOLO III

IL TRATTAMENTO DEL CREDITO D' IMPOSTA NEL FALLIMENTO

1. Introduzione	98
2. La compensazione	99
2.1. (<i>Segue</i>) Il credito IVA	104
2.2. Il divieto di compensazione di cui all'art. 31 del D.L.31 maggio 2010, n. 78	106
3. La cessione dei crediti d' imposta	108
4. L' assegnazione del credito nell' ambito dell' esecuzione del riparto	111
5. Le soluzioni giurisprudenziali	113

CAPITOLO IV**IL PROCESSO TRIBUTARIO IN PENDENZA DI FALLIMENTO**

1. Introduzione	117
2. Controversie pendenti davanti al giudice tributario: interruzione e riassunzione	118
3. Controversie sorte in corso di procedura a seguito della notifica di atti di accertamento	123
3.1 Il problema delle notifiche al curatore ed al fallito.....	127
3.2 Effetti del ricorso per i creditori	131
4. La legittimazione processuale del fallito	132
4.1 Ammissibilità di un intervento adesivo dipendente del fallito nel giudizio tributario	137
5. La chiusura della procedura e il ritorno <i>in bonis</i> del fallito.....	140
5.1 La prosecuzione dei processi tributari ancora pendenti.....	143
5.2 Gli effetti del giudicato tributario formatosi in pendenza di Fallimento	145
6. L'incidenza dell'esdebitazione sul rapporto tributario	146
 CONCLUSIONI	 151
 BIBLIOGRAFIA	 154

INTRODUZIONE

Il presente lavoro si propone di studiare l'attuazione dei crediti tributari nel peculiare contesto della procedura concorsuale fallimentare.

La principale difficoltà, che si incontra nell'approccio a siffatta tematica, deriva dalla differenza teleologica tra due corpi normativi, quali il R.D. 16 marzo 1942, n. 267 (Legge Fallimentare) e la normativa tributaria in materia di riscossione e processo tributario.

La procedura fallimentare, infatti, presenta il precipuo obiettivo di garantire il soddisfacimento del ceto creditorio, partecipante al concorso, con la regolazione unitaria dei rapporti giuridici passivi facenti capo al fallito. In questo risiede la concorsualità della procedura fallimentare, la quale si atteggia ad esecuzione collettiva sul patrimonio del debitore.

In tale contesto, ogni sviluppo e regola applicativa della procedura sono funzionali all'attuazione della *par condicio creditorum*, cioè il principio secondo il quale ogni creditore ha diritto ad ottenere il soddisfacimento del proprio credito in misura proporzionale e subisce la perdita del credito nella stessa misura.

La normativa tributaria, al contrario, mira all'ottenimento del soddisfacimento integrale del credito fiscale, stante la funzionalizzazione dello stesso al finanziamento della spesa pubblica.

Si tratta allora di coordinare due corpi di norme funzionali al perseguimento di obiettivi diversi, nell'ambito di una cornice normativa caratterizzata dall'assenza di disposizioni di raccordo¹.

L'oggetto della presente trattazione è dunque rappresentato dalle interferenze tra i suddetti corpi di norme, connotati entrambi dai elementi di specialità.

Per ottenere una rappresentazione sistematica delle summenzionate interferenze, ho strutturato il corpo della tesi prevedendo un capitolo primo, concernente i possibili punti di raccordo tra la disciplina fallimentare e quella tributaria, relativamente alla fase di attuazione del tributo.

¹ Sulla sistematicità del quadro normativo A. FANTOZZI, *Considerazioni generali sul rapporto tra norme tributarie e norme fallimentari e sul giudizio di valore tra par condicio creditorum, interesse fiscale ed altri interessi pubblici diffusi*, in (diretto da) GHIA-PICCININNI-SEVERINI, *Trattato delle procedure concorsuali*, VI, Torino 2012 p. 423 ss

Partendo dalle peculiarità dello status fiscale dell'impresa fallita, saranno analizzati gli istituti posti a tutela del Fisco nel contesto fallimentare, nel quale quest'ultimo – ancorché in qualità di creditore pubblico – perde le principali prerogative procedurali, delle quali ordinariamente gode, nei confronti del contribuente.

Il capitolo secondo sarà dedicato all'analisi della riscossione dei tributi nel fallimento.

In questa fase patologica della vita dell'impresa, la riscossione si declina nella partecipazione del Fisco al concorso dei creditori, aperto con la dichiarazione di fallimento del contribuente.

Quest'ultima impedisce ai creditori di agire individualmente – cioè ponendosi al di fuori del concorso fallimentare – nei confronti del fallito.

Anche l'Amministrazione Finanziaria risulta assoggettata a tale divieto, conseguentemente, per poter ottenere l'adempimento del proprio credito, ha l'onere di insinuarsi al passivo mediante apposita domanda di ammissione, entro i termini posti dalla normativa fallimentare.

Non si tratta, allora, dell'ordinaria attività di riscossione posta in essere dal Fisco, bensì di un'attività funzionale al perseguimento del medesimo obiettivo della riscossione, ma che passa che si sviluppa tramite la dinamica del concorso.

Il terzo capitolo ha ad oggetto un tema rientrante in quello più ampio della riscossione, ma al quale ho reputato opportuno riservare una trattazione separata, data la rilevanza pratica dello stesso.

Si tratta del tema dell'utilizzazione del credito d'imposta nel fallimento. Il principale problema che il fallimento pone nella gestione del credito d'imposta è rappresentato dalla conclusione del maxi periodo fallimentare – di cui all'art. 183 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) – contestualmente alla chiusura del fallimento.

Da ciò deriva che gli adempimenti fiscali del curatore si collochino in una fase successiva alla chiusura del fallimento; di conseguenza, l'eventuale credito d'imposta risultante dalla dichiarazione finale del curatore risulta non appreso alla massa attiva fallimentare, quindi sottratto al concorso dei creditori.

Analizzerò, quindi, le possibili utilizzazioni del credito d'imposta emergenti sia dal diritto positivo, sia dalla giurisprudenza delle corti di merito e di legittimità.

Infine, l'ultimo capitolo sarà dedicato alle conseguenze di ordine processuale che la procedura comporta, sia in termini di modificazioni della legittimazione processuale – e, di conseguenza, delle parti in giudizio – sia in termini di efficacia del giudicato formatosi in costanza di procedura.

Pertanto, se, nei primi tre capitoli l'analisi sarà incentrata sugli effetti della procedura nei confronti del Fisco e sull'incidenza degli stessi sugli interessi di cui è portatore il secondo, nell'ultimo capitolo il baricentro dell'analisi si sposta sul fallito.

Saranno, infatti, evidenziate le ineludibili esigenze di tutela del contribuente fallito e i possibili rischi ai quali risulta esposto in quanto soggetto passivo del rapporto tributario.

E' utile anticipare che il fallito mantiene la sua qualità di contribuente – cioè di soggetto passivo del rapporto tributario – nonostante l'intervenuta dichiarazione di fallimento. Questo, in uno con l'attribuzione al curatore della legittimazione a gestire le controversie tributarie del fallito, espone quest'ultimo ai rischi della definitività degli atti impositivi.

Infatti, potendosi verificare una situazione di inerzia della curatela o di erronea e negligente gestione della lite tributaria, il fallito ne risulterebbe fortemente pregiudicato.

Per questi motivi, la giurisprudenza ha riconosciuto la legittimazione processuale del contribuente, sia pure in via eccezionale, al verificarsi delle circostanze summenzionate.

In conclusione, esaminerò le soluzioni giurisprudenziali ed i margini di ammissibilità dell'attività processuale del fallito, con particolare attenzione verso le implicazioni spiccatamente processuali che ne derivano.

CAPITOLO I

IL RAPPORTO TRA ERARIO ED IMPRESA IN CRISI

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Lo status fiscale dell'impresa sottoposta a procedure concorsuali. – 2.1. La permanenza della soggettività passiva del fallito. – 3. La tutela dei crediti erariali. – 3.1. La collocazione dei crediti tributari: i privilegi. – 3.1.1. Gli effetti della sussistenza dei privilegi nella procedura concorsuale. – 3.1.2. Il rapporto tra la tutela del Fisco e la tutela gli altri creditori concorrenti. – 3.2. La giurisdizione delle Commissioni Tributarie. – 3.3. La riforma degli istituti preventivi. – 4. Il coordinamento tra diritto concorsuale e diritto tributario.

1. *Introduzione*

Il tema del rapporto tra l'Erario e l'impresa in "crisi"¹ pone un duplice ordine di questioni: da un lato, vi è la necessità di definire lo status fiscale dell'impresa, da cui deriva l'applicazione di peculiari norme di carattere sostanziale e processuale; dall'altro lato, vi è l'esigenza di tutelare gli interessi pubblicistici di cui è portatore il Fisco, dinanzi alla imminente, o già dichiarata, insolvenza dell'impresa.

Al verificarsi di una situazione di squilibrio patrimoniale o finanziario dell'impresa, infatti, si pone il rischio della impossibilità, o quantomeno difficoltà, di riscuotere il credito tributario. Ciò è comprovato dalla ormai pacifica ammissibilità della iscrizione del credito tributario nel ruolo straordinario ai sensi dell'art. 11 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, in quanto la dichiarazione di fallimento integra di per sé il requisito del "fondato pericolo per la riscossione"².

A questo rischio si aggiunge la possibile compressione della posizione del creditore pubblico nell'ambito del concorso tra creditori dell'impresa insolvente.

¹ Il termine "crisi" indica, dal punto di vista giuridico, situazioni patologiche dell'impresa e ricomprende, ma non si identifica con, l'"insolvenza". La crisi patrimoniale può essere di tipo *economico* (o patrimoniale in senso stretto), derivante da uno sbilancio tra l'attivo e il passivo, o di tipo *finanziario*, comportando una incapacità di adempiere regolarmente le obbligazioni verso i terzi; le crisi finanziarie sono qualificate come "insolvenza", la quale costituisce il presupposto oggettivo per la dichiarazione di fallimento.

² In tal senso Cass. n. 242 del 9 gennaio 2009; Cass. 29 gennaio 2008, n. 1942; Cass. 1 giugno 2007, n. 12887. Per la dottrina si veda G. ALIANO, *Trattato di diritto processuale tributario applicato alla riscossione dei tributi*, Expert, Forlì 2012, p. 550.

Il concorso tra creditori³ è, infatti, un effetto della dichiarazione di fallimento e comporta, ai sensi dell'art. 51 del R.D. 16 marzo 1942, n. 267 (Legge Fallimentare), il divieto di iniziare o proseguire azioni esecutive o cautelari individuali; il Fisco risulta, quindi, privato dello strumento delle misure cautelari.

Il blocco delle azioni dell'Erario si produce anche nel caso di azionamento di un istituto preventivo previsto dalla L.F. in particolare, con la pubblicazione nel Registro delle Imprese di un ricorso contenente la proposta di concordato preventivo⁴ (anche nel caso di concordato cosiddetto "in bianco" o "con riserva") o di un accordo di ristrutturazione⁵.

Un ulteriore rischio di mancato integrale soddisfacimento del credito tributario è rappresentato dalla conclusione di un concordato fallimentare, nel caso in cui l'Amministrazione Finanziaria sia risultata dissenziente. Nel concordato fallimentare si assiste alla falciatura del credito tributario senza una valutazione specifica del soggetto pubblico. La sorte del credito tributario è in buona sostanza rimessa al voto della maggioranza dei creditori⁶.

Prima della riforma dell'art. 182-ter L.F. che disciplinava la transazione fiscale (oggi rubricato "Trattamento dei crediti tributari e contributivi"), attuata con l'art. 1, comma 81 della L. 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di bilancio 2017), si poteva giungere a considerazioni diverse per l'ipotesi, appunto, di transazione fiscale.

Nella vigenza dell'art. 182-ter *ante*-riforma, il consenso dell'Amministrazione Finanziaria risultava determinante ai fini della conclusione della transazione fiscale e quindi della falciatura del credito tributario. Nell'attuale formulazione dell'art. 182-ter, invece, risulta venuto meno il carattere transattivo dell'istituto ed il consenso dell'Amministrazione Finanziaria non è più necessario ai fini dell'omologazione del concordato. Pertanto si possono rinvenire nel concordato preventivo i medesimi rischi riscontrati nell'ambito del concordato fallimentare.

³ Locuzione che indica la necessità di verifica endoconcorsuale di tutti i crediti (si tratta del cd. *concorso formale*) e il soddisfacimento dei creditori nel rispetto della *par condicio creditorum* (si tratta del cd. *concorso sostanziale*).

⁴ Art. 186 L.F.

⁵ Art. 186 bis L.F.

⁶ Si richiama a tal riguardo P. BORIA, *I profili fiscali del concordato fallimentare*, in (a cura di) PAPARELLA, *Diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, Giuffrè, 2013, pag. 643.

Inoltre, la dottrina tributaristica⁷ ha sottolineato l'esistenza di un trattamento discriminatorio – a vantaggio degli interessi privatistici – cui sono sottoposti gli interessi del fisco, per il periodo d'imposta che va dall'apertura del fallimento, cristallizzato nell'art. 183 del D.P.R. del 22 dicembre 1986, n. 917 (in seguito TUIR).

Con l'apertura della procedura fallimentare si assiste, insomma, ad una riduzione del grado di tutela per la pretesa fiscale; tuttavia il legislatore prevede una serie di contrappesi rappresentati da alcune norme in materia di privilegi del credito fiscale, di riparto di giurisdizione e di istituti preventivi, le quali saranno trattate nei successivi paragrafi del presente capitolo.

2. Lo status fiscale dell'impresa sottoposta a procedure concorsuali

La più autorevole dottrina tributaristica⁸ è fortemente critica con riferimento alla normativa relativa ai rapporti tra fisco e fallimento, denunciando prevalentemente la asistematicità del complesso normativo⁹.

Da una attenta analisi del quadro normativo di riferimento emergono, da un lato, la assenza di un corpo di norme specifiche riguardanti il rapporto tra l'attuazione della pretesa tributaria e le procedure concorsuali; dall'altro lato, ponendosi sul piano del diritto sostanziale, la previsione di trattamenti differenziati da tributo a tributo¹⁰.

Tralasciando la tematica della tecnica legislativa utilizzata e senza trattare tematiche di diritto sostanziale, estranee al presente lavoro, il punto di partenza per l'analisi

⁷ M. ESPOSITO, *Riflessioni critiche sui rapporti tra diritto tributario e diritto civile alla stregua dei principi costituzionali (muovendo da alcune incongruenze nella disciplina fiscale delle procedure concorsuali)*, in PAPARELLA (a cura di), *Diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Giuffrè, Milano 2013, p. 1; particolarmente critico anche A. FANTOZZI, *Considerazioni generali sul rapporto tra norme tributarie e norme fallimentari e sul giudizio di valore tra par condicio creditorum, interesse fiscale ed altri interessi pubblici diffusi*, in (diretto da) GHIA-PICCININNI-SEVERINI, *Trattato delle procedure concorsuali*, VI, Torino 2012, p. 423 ss.

⁸ Per tutti FANTOZZI, *op. cit.*, p.423 e ss.

⁹ Si fa notare come, da un lato, manchino norme specifiche nel D.P.R. 602/73 e nel D.Lgs. 546/92, dall'altro, la norma di riferimento in materia di transazione fiscale sia contenuta nella Legge Fallimentare, all'art. 182-ter, senza alcun riferimento nelle norme fiscali.

¹⁰ FANTOZZI, *op. cit.*, p. 423 sottolinea la irrazionalità di tali trattamenti differenziati; in senso contrario BASILAVECCHIA, *Gli adempimenti tributari e la gestione dei crediti d'imposta*, in (a cura di) DIDONE, *Le riforme della legge fallimentare*, UTET Giuridica, Torino 2009,II, p.2011.

dello status dell'impresa sottoposta a procedure concorsuali è senz'altro l'art. 183 del TUIR.

La norma disciplina il trattamento fiscale del reddito dell'impresa sottoposta a fallimento (nonché a liquidazione coatta amministrativa) attribuendo rilevanza impositiva alla sola ed eventuale eccedenza della liquidazione concorsuale.

Il metodo adottato dal legislatore è quello cosiddetto "patrimoniale", in cui il reddito imponibile sarà dato dalla differenza tra il residuo attivo risultante alla chiusura della procedura e il patrimonio netto risultante dal bilancio predisposto dal curatore o dal liquidatore all'inizio della stessa.

Il dato rilevante ai fini della tematica qui trattata è la collocazione topografica di questa norma nel Capo V del Titolo III del TUIR, immediatamente dopo il Capo IV relativo alle operazioni straordinarie.

La vicenda concorsuale è, infatti, ormai pacificamente considerata dalla dottrina come rientrante tra le vicende "straordinarie" del reddito d'impresa¹¹, una vicenda del complesso ciclo dell'impresa, che presenta comunque rilievo fiscale, sebbene siano modificati in maniera significativa i criteri impositivi.

Il fallimento, infatti, determina un mutamento delle regole di determinazione del reddito e l'applicazione di peculiari norme di carattere sostanziale. Tale regime differenziato non è, invece, previsto per altre imposte – quali IRAP ed IVA – rispetto alle quali la vicenda concorsuale risulta priva di rilevanza nella determinazione delle norme applicabili, continuando ad applicarsi la normativa ordinaria¹².

Le operazioni compiute nell'ambito del fallimento hanno comunque valenza impositiva e ciò porta a considerare lo stesso come una delle vicende che interessano – e costituiscono – il complesso ciclo produttivo dell'impresa.

Peraltro non può essere omissis che uno degli obiettivi principali della riforma organica delle procedure concorsuali¹³, sia stata la ricerca e la regolamentazione di tecniche di conservazione delle strutture produttive, sul presupposto che la crisi

¹¹ Si vedano, in particolare, M. MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Giuffrè, Milano, 1990, p. 1 ss; G. ZIZZO, *Le vicende straordinarie nel reddito d'impresa*, in G. FALSITTA (a cura di), *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, CEDAM, Padova 2016, p. 643 ss.

¹² Cfr FANTOZZI, *Op.cit.*, p.423.

¹³ L. delega n. 80/2005 attuata con il D.Lgs. n. 5/2006 che ha modificato il R.D. n. 267/1942, successivamente corretto dal D.Lgs. n. 169/2007.

dell'impresa sia sì un evento patologico, ma non necessariamente comporta la definitiva distruzione e la conseguente fuoriuscita dell'impresa dal mercato¹⁴.

Risulta, quindi, evidente un allineamento della normativa fiscale e di quella fallimentare nel considerare il fallimento come una delle varie e molteplici vicende che interessano la vita dell'impresa.

Tornando al tema dello status fiscale dell'impresa in crisi, la procedura concorsuale risulta essere comunque e certamente un evento patologico per la vita dell'impresa. Ciò produce degli effetti anche sulla riscossione e sull'accertamento dei tributi, infatti, oltre alla già rilevata iscrivibilità del credito nei ruoli straordinari, un'ulteriore conseguenza riguarda l'utilizzo di determinate tipologie di accertamento tributario, in particolare si allude alla applicabilità degli studi di settore.

Gli studi di settore¹⁵ consistono in una ricostruzione statistica dell'ammontare dei ricavi e dei compensi, differenziata in base al settore di appartenenza e dipendente da una serie di parametri; tale elaborazione richiede l'intervento attivo del contribuente che, ai fini della formazione degli indici da cui valutare la *congruità* dei ricavi, compila un apposito questionario comunicato tramite la presentazione della dichiarazione.

La materia è stata oggetto di riforma con la Legge 8 maggio 1998, n. 146 che, al comma 4 dell'art. 10, disciplina le cause di inapplicabilità degli studi di settore¹⁶.

Tra le cause di inapplicabilità viene annoverata l'ipotesi in cui l'impresa si trovi in un periodo di non normale svolgimento dell'attività. Viene ormai pacificamente ricondotta a tale fattispecie l'ipotesi di impresa in liquidazione coatta amministrativa o soggetta a fallimento¹⁷.

¹⁴ In questo senso A.NIGRO- D.VATTERMOLI, *Diritto della crisi delle imprese*, il Mulino, Bologna 2014, p. 31.

¹⁵ Introdotti dall'art. 62-bis del d.l. 331/93, convertito con modifiche con la l. 427/1993.

¹⁶ Il comma 4 dell'art. 10 recita “*Le disposizioni dei commi 1, 2 e 3 del presente articolo non si applicano nei confronti dei contribuenti che hanno dichiarato ricavi di cui all'articolo 53, comma 1, esclusi quelli di cui alla lettera c), o compensi di cui all'articolo 50, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, di ammontare superiore al limite stabilito per ciascuno studio di settore dal relativo decreto di approvazione del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. Tale limite non può, comunque, essere superiore a 10 miliardi di lire. Le citate disposizioni non si applicano, altresì, ai contribuenti che hanno iniziato o cessato l'attività nel periodo d'imposta ovvero che non si trovano in un periodo di normale svolgimento dell'attività*”.

¹⁷ In tal caso l'esclusione si estende anche all'obbligo di indicazione dei dati a fini statistici, mentre negli altri casi di non normale svolgimento dell'attività deve essere comunque compilato e presentato

Volendo tirare le fila del discorso, potremmo dire che la procedura fallimentare, pur essendo una possibile fase della vita dell'impresa, rimane comunque un evento traumatico caratterizzato da connotati di atipicità che implicano necessarie deviazioni dai modelli ordinari di attuazione dei tributi.

2.1 La permanenza della soggettività passiva del fallito

Strettamente connesso al tema dello status dell'impresa in crisi e alla appartenenza della procedura fallimentare alla vita fiscale dell'impresa, è quello della soggettività passiva – a fini tributari – durante il fallimento.

Ampiamente dibattuto, infatti, è stato il tema della soggettività del fallimento e nel fallimento¹⁸; in particolare è stata oggetto di dibattito la possibilità di imputare i redditi al fallito, tenuto conto che l'art. 42 L.F. prevede lo “spossessamento” dello stesso. In altri termini, risultava difficoltosa l'imputabilità dei redditi al fallito perché risultava carente il presupposto impositivo del possesso del reddito.

L'ascrivibilità del presupposto impositivo in capo al fallito – e quindi la permanenza della soggettività passiva dello stesso, anche dopo l'apertura della procedura – è stata definitivamente affermata con la riforma degli anni '70 ed è tuttora cristallizzata nell'art 183 del TUIR¹⁹, mentre al contempo vi è l'assenza di norme che riferiscano la soggettività passiva alla procedura concorsuale.

il modello, indicando la motivazione che ha impedito lo svolgimento dell'attività economica in maniera regolare.

¹⁸ Si rinvia a MICCINESI (*op. cit.*) per l'approfondimento dei vari orientamenti formati prima della riforma tributaria degli anni '70. L'Autore, in particolare, confuta le teorie che negavano l'ascrivibilità del presupposto impositivo al fallito sulla base della carenza del “possesso” partendo dalla considerazione della diversa connotazione del concetto del possesso in ambito tributario rispetto a quello civilistico. Sottolinea come i redditi conseguiti durante il fallimento comunque, anche se sottratti alla disponibilità del fallito, vadano ad accrescere il suo patrimonio perché usati per estinguere i suoi debiti e ciò è manifestazione di capacità contributiva.

¹⁹ La norma fa riferimento al patrimonio fallimentare solo per determinare il reddito prodotto in tale periodo, senza attribuire alcuna soggettività impositiva al fallimento in quanto tale, il quale è un procedimento e non un nuovo soggetto.

E' quindi pacifica la soggettività passiva in capo al fallito e, essendo il fallimento solo una fase del ciclo dell'impresa, questo non può essere in alcun modo considerato centro di imputazione dei redditi prodotti in tale fase²⁰.

Il riconoscimento della permanenza della soggettività passiva del fallito ha notevoli implicazioni in varie tematiche specifiche; si allude, innanzitutto, al ruolo del curatore ed ai rapporti tra lo stesso e il fallito.

La definizione del ruolo del curatore a fini fiscali risulta fondamentale ai fini degli adempimenti di natura tributaria e delle conseguenti sanzioni per inadempimento²¹. Il fatto che il fallito rimanga soggetto passivo, infatti, implica – secondo la dottrina maggioritaria – che il curatore non sia un rappresentante del fallito ma sia responsabile degli adempimenti tributari solo in quanto il fallito subisce lo spossessamento e perde la disponibilità dei beni²².

Il dibattito dottrinale circa il ruolo del curatore è stato certamente condizionato dall'intervento normativo attuato con l'art. 37 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 che aggiunge il curatore fallimentare e il commissario liquidatore tra il novero di soggetti obbligati ad effettuare le ritenute sui redditi di lavoro dipendente, contenuto nell'art. 23 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. E' quindi indubbio che il curatore sia oggi un sostituto d'imposta ma la previsione è considerata di carattere eccezionale, per cui sarebbe insuscettibile di estensione analogica; il curatore è quindi un sostituto d'imposta *sui generis*²³.

Ulteriore ambito di rilevanza della suddetta questione è la legittimazione processuale del fallito ad impugnare atti dell'Amministrazione Finanziaria notificati durante la procedura²⁴. Il tema è strettamente connesso alla questione della soggettività

²⁰ In passato parte della dottrina aveva affermato la soggettività impositiva della procedura considerando il debito tributario maturato nel periodo concorsuale come debito della massa da soddisfare in prededuzione.

²¹ Il tema è stato ampiamente trattato da MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento*, Giappichelli, Torino 2011, p. 29 ss.

²² In tal senso RUISI-JORIO-MAFFEI ALBERTI-TEDESCHI, *Il fallimento*, in W. BIGIAMI (diretta da), *Giurisprudenza sistematica civile e commerciale*, Torino 1978, III, p. 543 ss.; MICCINESI, *op.cit.*, 151, invece, giustifica l'assolvimento di tali obblighi da parte del curatore in termini di rappresentanza del fallito e non di sostituzione.

²³ In tal senso DI VONA-GALEOTTI FLORI, *D.L. n.233/2006: il curatore fallimentare e il commissario liquidatore quali sostituti d'imposta*, in Foro toscano, 2007, 123; MAURO, *op.cit.*, p.29 ss; L.SALVINI, *Gli obblighi del curatore in qualità di sostituto d'imposta in dipendenza dell'apertura della procedura*, in (a cura di) PAPARELLA, *Il diritto tributario delle procedure concorsuali*, Giuffrè, Milano 2013, p.306.

²⁴ Per una trattazione più approfondita si rinvia al capitolo IV del presente lavoro.

impositiva e deve essere risolto prendendo atto che il fallito – sebbene perda la disponibilità dei beni appresi alla massa fallimentare – mantiene comunque piena capacità giuridica e di agire; di conseguenza, nonostante vi siano le limitazioni e specifiche disposizioni poste dall'art. 43 L.F., non può essere negata la legittimazione processuale del fallito.

L'unicità del soggetto passivo comporta, secondo la maggior parte della dottrina, anche la possibilità di utilizzare e trasmettere i crediti precedentemente esistenti e quindi – seppur con le peculiarità derivanti dal carattere fiscale del credito – la possibilità di compensazione²⁵.

Non si ha alcuna soluzione di continuità²⁶, non muta il soggetto passivo, non si modifica la titolarità dei beni appresi al fallimento: l'effetto di spossessamento – derivante *ex lege* dalla dichiarazione di fallimento – comporta la perdita della disponibilità del bene appreso alla massa fallimentare, non anche la perdita della titolarità dei beni e rapporti giuridici appresi.

In conclusione, durante il periodo concorsuale, il fallito continua ad essere l'unico contribuente – nonostante l'applicazione di disposizioni specifiche conseguenti all'avvenuto spossessamento – e, nel caso di ritorno *in bonis* dello stesso, quanto avvenuto nel rapporto tributario di cui egli è titolare, rimane fermo negli effetti²⁷.

3. La tutela dei crediti erariali

Come già anticipato nell'Introduzione al presente capitolo, l'apertura della procedura concorsuale – e prima ancora, la situazione di crisi o di insolvenza dell'impresa – può costituire una minaccia per l'interesse del Fisco ad un integrale soddisfacimento delle proprie pretese.

I fattori di rischio – oltre alla causa genetica della procedura, cioè la crisi dell'impresa – sono molteplici ma tutti riconducibili ad un'unica radice: l'apertura del concorso dei creditori sul patrimonio del fallito.

²⁵ Si veda BASILAVECCHIA, *op. cit.*, p. 2035; S.M. MESSINA, *La compensazione tributaria in sede fallimentare*, in (a cura di) PAPARELLA, *Il diritto tributario delle procedure concorsuali*, Giuffrè, Milano 2013, p.439. *Contra* Cass. sent. 22 marzo 2002, n. 4104.

²⁶ La conferma si ha nell'art. 182 TUIR che definisce il reddito prodotto nel periodo concorsuale come reddito d'impresa; quest'ultimo sussiste solo nel caso di svolgimento di un'attività ricompresa nell'art. 55 TUIR e fra queste non compare l'attività di mera liquidazione.

²⁷ Si allude agli eventuali adempimenti nonché transazioni con il Fisco effettuati in corso di procedura.

Il concorso, in particolare nell'accezione di concorso sostanziale, comporta l'assoggettamento del Fisco alle dinamiche dello stesso e, alla *voluntas* della maggioranza dei creditori, per ciò che attiene ad istituti quali il concordato fallimentare ed il concordato preventivo.

L'erario, infatti, si inserisce nella procedura in qualità di creditore – seppur qualificato dalla veste pubblica – partecipa al concorso facendo valere una pretesa in collisione con quelle degli altri creditori ed è assoggettato alle regole sull'accertamento dei crediti valevoli per ogni creditore, a nulla rilevando la natura pubblicistica del credito, né le modalità di formazione e accertamento dello stesso.

Insomma, non vi è – quantomeno nella fase di ammissione e poi di soddisfacimento del credito – alcun trattamento di favore dettato dalla natura pubblicistica del creditore.

Nonostante ciò, una parte della dottrina²⁸ ha rimarcato la prevalenza delle ragioni erariali su quelle degli altri creditori, ponendo l'accento su discipline di dettaglio – quali l'esclusione dell'azione revocatoria per debiti tributari scaduti o l'esercizio del potere sanzionatorio da parte dell'erario e l'insinuazione al passivo per il relativo credito – che parrebbero dare rilevanza proprio a quella natura pubblicistica di tale creditore.

Senonché, spostando l'attenzione su alcune norme – quali quelle sul concordato fallimentare o sul divieto di azioni esecutive, applicato anche al Fisco, o ancora l'art. 183 TUIR – risulta difficile riconoscere in termini assoluti una preminenza degli interessi di quest'ultimo.

Senza dubbio in alcuni aspetti, quali quelli prima menzionati, può essere rilevato un certo *favor* per le ragioni erariali, ma non può certamente essere omesso che, in termini generali, l'erario risulta pregiudicato dalla vicenda concorsuale.

Si tratta di un pregiudizio che può essere, in generale, riconosciuto in capo ad ogni creditore del fallito, ma che risulta di notevole entità con riferimento al Fisco, il quale – in condizioni di “normalità” – ha a disposizione strumenti più produttivi della procedura concorsuale per l'attuazione del proprio credito, in primis lo strumento delle misure cautelari di cui risulta qui privato. Senza tacere poi del termine decadenziale entro cui il contribuente è tenuto alla proposizione del ricorso

²⁸ Cfr. MAURO, *op.cit.*, p.3 e ss.

contro atti impositivi, decorso il quale la pretesa si intende non contestata; laddove, invece, nella procedura concorsuale, è precluso il soddisfacimento del credito se il Fisco non supera lo “scoglio” dell’accertamento del credito in sede di ammissione al passivo.

A fronte di questa riduzione di tutela per il creditore pubblico, vi sono, però, delle disposizioni che possono essere lette in chiave di tutela del Fisco; si tratta delle norme sui privilegi erariali – i quali trovano tutela anche nel fallimento – nonché di quelle sul riparto di giurisdizione tra Commissioni Tributarie e giudice fallimentare e delle norme relative agli istituti preventivi, introdotte dal D.Lgs. 159/2015, per impedire un abuso degli stessi da parte del debitore insolvente.

3.1 La collocazione dei crediti tributari: i privilegi

Nella Legge Fallimentare il termine “privilegi” è indicativo di cause di prelazione²⁹ che assistono il credito e ricomprende i privilegi in senso “tecnico”, il pegno e l’ipoteca. I crediti privilegiati compongono la massa passiva fallimentare insieme ai crediti chirografari e quelli subordinati.

La distinzione tra queste categorie opera sul piano delle modalità di soddisfacimento del credito, in particolare sull’entità e le modalità di soddisfacimento nell’ambito della ripartizione dell’attivo fallimentare.

I privilegiati sono soddisfatti con preferenza rispetto alle altre categorie, i chirografari sono i creditori che non vantano cause legittime di prelazione e sono soddisfatti proporzionalmente sul residuo attivo dopo il soddisfacimento dei privilegiati, i subordinati (detti anche “postergati”), infine, possono essere soddisfatti solo “subordinatamente” all’integrale pagamento dei chirografari.

Come si è detto, i creditori privilegiati sono creditori che vantano cause legittime di prelazione ai sensi dell’art. 2741, comma 2 cod. civ., cioè creditori del fallito che – prima dell’apertura della procedura – abbiano ottenuto, dallo stesso fallito o *ex lege*, garanzie a tutela del proprio credito; in virtù di tali garanzie, questi creditori possono far valere per l’intero il loro credito sui beni oggetto di prelazione, senza entrare in concorso con i creditori chirografari.

²⁹ Ai sensi dell’art. 2741,co 2 “Sono cause legittime di prelazione i privilegi, il pegno e le ipoteche”.

Il privilegio di tali creditori – che certamente rappresenta una deroga alla *par condicio creditorum* – assume rilevanza in vari momenti della vicenda concorsuale, non soltanto in sede di ripartizione dell'attivo, ma anche in occasione della conclusione di un concordato fallimentare o, prima ancora dell'apertura del fallimento, in sede di concordato preventivo. Il concordato fallimentare ed il concordato preventivo, infatti, non possono alterare l'ordine legittimo dei privilegi e sono posti limiti quantitativi minimi al soddisfacimento dei creditori privilegiati.

Certamente il vantaggio maggiore per i privilegiati si ha in sede di ripartizione dell'attivo: ai sensi dell'art. 111, comma 1, n.2 L.F., questi creditori hanno diritto ad essere soddisfatti prima degli altri creditori concorsuali – comunque dopo i prededucibili – secondo l'ordine di preferenza loro assegnato dalla legge³⁰ ed, ai sensi dell'art. 54 L.F., fanno valere il loro diritto di prelazione sul prezzo dei beni vincolati.

Tuttavia, sono preferiti soltanto se il bene oggetto del loro privilegio è presente nella massa attiva fallimentare e nei limiti della capienza dello stesso; nell'ipotesi in cui il bene non sia presente nella massa attiva fallimentare o risulti incapiente al loro integrale soddisfacimento, i privilegiati sono trattati alla stregua dei chirografari.

Tra i creditori privilegiati vi è anche il Fisco³¹ il cui privilegio si giustifica in virtù della destinazione delle entrate al finanziamento della spesa pubblica.

L'attribuzione del privilegio al credito tributario è uno dei principali e più risalenti strumenti utilizzati dal legislatore per garantire tale credito e, negli anni, vi è stata la tendenza all'ampliamento del perimetro dei privilegi. In tale ottica deve essere letto l'intervento legislativo attuato con l'art. 23 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98.

I commi 37-40 dell'art.23 D.L. 98/2011 modificano e abrogano varie disposizioni del codice civile, estendendo l'applicazione dei privilegi relativi al credito erariale sia sul piano oggettivo, sia sul piano temporale.

Con il comma 37 del Decreto viene modificato il comma 1 dell'art. 2752 cod. civ. estendendo il privilegio generale per le imposte dovute in base alle norme in materia

³⁰ Artt. 2777 ss. cod. civ.

³¹ Per una disamina dell'ordine dei privilegi relativi al credito tributario si veda C. GLENDI, *Privilegi del credito d'imposta*, in *Enc.giur. Treccani*, XXIV, Roma, 1991. In generale, sul tema anche F. BATISTONI FERRARA, *I privilegi*, in (a cura di) AMATUCCI, *Trattato di diritto tributario*, CEDAM, Padova 1994, p. 328 e ss.; S. GHINASSI, *Privilegi fiscali*, in *Enc. Dir.*, Agg. II, Milano, 1998.

di imposta sul reddito delle persone fisiche, imposta sul reddito delle società, imposta regionale sulle attività produttive ed imposte locali sui redditi anche alle sanzioni ad esse relative³²; il credito per sanzioni, quindi, da chirografo diventa privilegiato³³.

Con la parziale abrogazione del comma 1³⁴ viene, inoltre, semplificato il presupposto per l'attribuzione del privilegio: è eliminata la limitazione di efficacia temporale che prevedeva la prelazione solo per i crediti fiscali iscritti nei ruoli resi esecutivi – cioè posti in riscossione – nell'anno in cui l'agente della riscossione promuoveva o interveniva nell'esecuzione e in quello precedente³⁵.

Queste novità non si applicano, però, ai tributi locali ai quali si applica il comma 3 dell'art. 2752, quindi le sanzioni ad essi relative continuano ad essere crediti chirografari.

Il comma 38 del Decreto abroga l'art. 2771 cod. civ. che accordava alle imposte dovute sui redditi immobiliari un privilegio speciale sugli immobili del contribuente che fossero situati nel Comune in cui veniva effettuata la riscossione³⁶.

L'ultima importante modifica da menzionare riguarda il comma 3 dell'art. 2776 cod. civ., relativo alla collocazione sussidiaria sugli immobili. Il comma 39 del decreto ha

³² Tramite tale modifica, il legislatore allinea il trattamento delle sanzioni relative alle imposte dirette a quello delle sanzioni relative all'IVA, per le quali già era previsto tale privilegio.

³³ La novella prevedeva la retroattività del privilegio relativo alle sanzioni, estendendolo anche ai crediti sorti prima dell'entrata in vigore del Decreto. Nella Relazione illustrativa al Decreto, infatti, si specificava che *“Le disposizioni, coerentemente col principio sopra indicato secondo cui è la legge a stabilire la meritevolezza dei crediti, si osservano anche per i crediti sorti anteriormente all'entrata in vigore del decreto. Tuttavia, per i creditori che già in tale data sono intervenuti nell'esecuzione, il comma 5 (...) prevede l'esperimento di specifiche azioni al fine di garantire che le nuove norme non pregiudichino le loro ragioni”*. Tuttavia è intervenuta la Corte Costituzionale, con sent. 1 luglio 2013, n.170, dichiarando l'illegittimità costituzionale dell'art. 23, comma 37, ultimo periodo e comma 40, del D.L. 98/2011, per violazione degli artt. 3 e 117, comma 1 Cost. in relazione all'art. 6 della CEDU, nella parte in cui prevedono la suddetta retroattività; ciò in quanto non vi sono interessi costituzionali che la possano giustificare, essendo finalizzata unicamente a tutelare maggiormente lo Stato nella qualità di creditore concorsuale, diventando quindi una ingiustificata disparità di trattamento a scapito dei creditori concorsuali con lo Stato.

³⁴ Sono abrogate le parole *“iscritti nei ruoli resi esecutivi nell'anno in cui il concessionario del servizio di riscossione procede o interviene nell'esecuzione e nell'anno precedente”*. Limitazione definita nella Relazione illustrativa come *“anacronistica e deteriore rispetto alla disciplina prevista per gli altri creditori”*.

³⁵ Questa delimitazione temporale aveva dato definizione, con il D.Lgs. 26 febbraio 1999, n.26, con cui si effettuava il riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, al concetto di *“messa in riscossione dei ruoli”*, che in precedenza aveva diviso la dottrina relativamente all'individuazione del momento di avvio della stessa.

³⁶ Peraltro, nella vigenza della norma, la dottrina aveva fortemente criticato la delimitazione oggettiva di tale privilegio; questo, infatti, non si riferiva agli immobili cui si riferivano direttamente i tributi in riscossione ma a tutti gli immobili del contribuente situati nel Comune in cui effettuava la riscossione. In tal senso GLENDI, *op.cit.*; A.BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, Milano 1957, p.380.

esteso il privilegio – già previsto in via sussidiaria per i crediti relativi all’IVA – anche ai crediti per imposte sui redditi e alle relative sanzioni.

Tale privilegio – che costituisce una tutela rafforzata per questi crediti – consiste nella possibilità che i crediti assistiti da privilegio generale sui beni mobili, in caso di esecuzione infruttuosa sugli stessi, siano collocati sussidiariamente sul ricavato della vendita forzata degli immobili, con preferenza rispetto ai chirografari.

L’impatto delle nuove disposizioni introdotte dal D.L. 98/2011, peraltro, è stato circoscritto dall’intervento della Corte Costituzionale che, con la già citata sentenza n.170 del 4 luglio 2013, ha censurato la previsione di retroattività delle nuove disposizioni, quindi l’estensione retroattiva del privilegio a crediti per sanzioni già sorti prima del 6 luglio 2011, data di entrata in vigore del decreto.

La previsione di retroattività pone dei seri problemi applicativi³⁷ e, soprattutto, di tutela dei creditori già ammessi al concorso, infatti, tra le varie argomentazioni utilizzate dalla Corte nella suddetta pronuncia, compare l’efficacia del “giudicato” endofallimentare che consolida le aspettative degli altri creditori preesistenti.

Pienamente consapevole di tali problematiche, lo stesso legislatore, al comma 40 del Decreto³⁸, aveva previsto un regime transitorio volto a tutelare, sia pur in forma minima, i creditori già ammessi al passivo fallimentare (o intervenuti nell’esecuzione) alla data di entrata in vigore del Decreto.

Erano previsti due strumenti differenti, a seconda che si trattasse di procedura esecutiva oppure di procedura fallimentare: nell’ordinaria procedura esecutiva i creditori pregiudicati avrebbero potuto far ricorso all’art. 512 del codice di procedura civile, il quale disciplina le controversie in sede distributiva, prevedendo la decisione del giudice dell’esecuzione con ordinanza, la quale può anche prevedere la sospensione, totale o parziale, della distribuzione della somma ricavata; nella procedura fallimentare, invece, lo strumento era identificato nell’art. 98, comma 3 L.F. che disciplina l’impugnazione dei crediti ammessi al passivo.

³⁷Come sottolineato da MARINELLO, *I privilegi del credito d’imposta: profili sostanziali*, in (a cura di) PAPARELLA, *Il diritto tributario delle procedure concorsuali*, Giuffrè, Milano 2013, p.530, nota 61, l’applicazione retroattiva dei nuovi privilegi, se non poneva problemi nell’ambito del processo esecutivo, in quanto le questioni sulla sussistenza dei diritti di prelazione o sulla distribuzione del ricavato della vendita del bene sono riunite e decise in sede di distribuzione del prezzo; in sede fallimentare, invece, come evidenzia l’Autore, le questioni summenzionate sono valutate e decise in fasi autonome.

³⁸ Anche questo dichiarato costituzionalmente illegittimo dalla Corte Cost. nella sentenza 170/2013.

In base a quest'ultima norma, contro il decreto che rende esecutivo lo stato passivo può essere proposta opposizione (nei confronti del curatore), impugnazione dei crediti ammessi o revocazione.

Questi strumenti previsti dagli articoli 512 c.p.c. e 98, comma 3 L.F. rappresentavano, quindi, la tutela prevista per i creditori intervenuti nell'esecuzione o ammessi al passivo in data anteriore all'entrata in vigore del D.L. n.98/2011, per contestare i crediti che, a seguito dell'entrata in vigore della normativa in commento, fossero stati anteposti ai loro crediti nel grado del privilegio.

Sulla base delle disposizioni contenute nel comma 40, i primi commentatori della riforma avevano ipotizzato che il “nuovo” privilegio si estendesse anche ai fallimenti in cui lo stato passivo fosse stato già reso esecutivo e comunicato perché, in caso contrario, la norma avrebbe avuto un rilievo pratico minimo³⁹.

Si noti che la retroattività avrebbe potuto porre dei problemi anche in sede di concordato preventivo, laddove, in virtù dell'acquisizione del carattere privilegiato a crediti precedentemente considerati e calcolati come chirografi, sarebbero potute cambiare le condizioni di ammissibilità del piano, fino a rendere inammissibile la proposta⁴⁰.

Venendo ora all'analisi dei singoli privilegi, è necessario, innanzitutto, distinguere tra i privilegi *generali* – i quali si riferiscono a tutti i beni mobili del debitore – ed i privilegi *speciali* – che, invece, si riferiscono a determinati beni, mobili o immobili del debitore.

Il privilegio relativo alle imposte dirette⁴¹ e, a partire dall'entrata in vigore del D.L. 98/2011, alle relative sanzioni – previsto dall'art.2752 cod. civ. – è un privilegio generale mobiliare.

³⁹ Cfr. F.SEVERINI, *I nuovi privilegi in materia tributaria* (D.L. 98/2011), in *Trattato delle procedure concorsuali*, diretto da GHIA-PICCININNI-SEVERINI, VI, UTET Giuridica, Torino 2012, p.697. L'autore sostiene l'“ultra retroattività” dei commi 37 e 39, giustificandola sulla base del carattere urgente della manovra fiscale.

⁴⁰ *Ivi*, p. 702; l'Autore prospetta l'applicazione dell'art.162, comma 1, il quale prevede la possibilità di integrazione del piano entro un termine dato dal Tribunale, per dare soluzione al problema del mutamento delle condizioni.

⁴¹ Il privilegio generale mobiliare è stato esteso all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) dal D.L. 1 ottobre 2007, n.159. Nonostante il mancato riferimento a tale imposta nell'art. 2752 cod. civ. ante D.L. 159/2007, giurisprudenza ed Amministrazione Finanziaria lo consideravano esistente anche per il periodo anteriore all'entrata in vigore del suddetto decreto, sulla base di una identità sostanziale tra l'IRAP e l'ILOR, la quale era invece assistita da privilegio; la dottrina era, però, fortemente critica nei confronti di tale orientamento.

In aggiunta a tale privilegio generale mobiliare, le imposte sul reddito sono ulteriormente garantite da un privilegio speciale mobiliare, previsto dall'art. 2759 cod. civ. e limitato all'imposta imputabile al reddito d'impresa⁴². Il privilegio in questione ricade sui beni impiegati e necessari per l'esercizio dell'attività d'impresa, nonché sui beni presenti nei locali dell'impresa o nell'abitazione dell'imprenditore, a prescindere dalla titolarità degli stessi e ad eccezione di beni rubati o smarriti, e di merce affidata all'imprenditore per la lavorazione.

I crediti dello Stato per i tributi indiretti (imposta di registro e di successione, imposte doganali ed accise) sono assistiti da privilegio speciale mobiliare sui beni cui i tributi si riferiscono, disciplinato dall'art. 2758 cod. civ.⁴³.

Come già riportato, l'art. 23, comma 38 del D.L. 98/2011 ha abrogato l'art. 2771 cod. civ. che prevedeva un privilegio speciale immobiliare a garanzia dei crediti per le imposte dirette, i quali, pertanto, risultano assistiti dal privilegio generale mobiliare di cui all'art. 2752 cod. civ.

Il privilegio speciale immobiliare è, invece, tuttora previsto dall'art. 2772 cod. civ. per le imposte indirette; tale privilegio si riferisce ai crediti dello Stato per ogni tributo indiretto e riguarda gli immobili ai quali il tributo si riferisce⁴⁴.

Relativamente ai tributi locali⁴⁵, l'art. 2752, ultimo comma cod. civ. prevede un privilegio generale mobiliare subordinato a quello dello Stato. Il legislatore è intervenuto, con l'art. 13, comma 13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (cosiddetto "salva-Italia"), per delimitare la portata della privilegio; in particolare ha riferito la locuzione "legge per la finanza locale" a qualsiasi disposizione che disciplini tributi comunali e provinciali, estendendo il privilegio a tutti i tributi locali⁴⁶.

⁴² Vi è anche una limitazione temporale, in quanto il privilegio si riferisce alle imposte dovute per i due anni anteriori a quello per cui si procede. Termine, peraltro, riferito all'anno di produzione del reddito e non a quello di iscrizione a ruolo.

⁴³ Per una approfondita disamina di tale privilegio si rinvia a MARINELLO, *op. cit.*, p.518 e ss.

⁴⁴ I commi 4 e 5 dell'art. 2772 cod. civ. prevedono norme a tutela dei diritti dei terzi. Il comma 4 dispone che il privilegio non possa esercitato in pregiudizio dei diritti che i terzi abbiano anteriormente acquisito sugli immobili; mentre il comma 5 fa riferimento all'imposta suppletiva, cioè quella applicata a seguito di un errore dell'Amministrazione Finanziaria in sede di liquidazione dell'imposta principale, prevedendo che il privilegio non possa pregiudicare neanche i diritti acquisiti dai terzi successivamente.

⁴⁵ Si tratta del "*credito per imposte, tasse e tributi dei Comuni e delle Province previsti dalla legge per la finanza locale e dalle norme relative all'imposta comunale sulla pubblicità e ai diritti sulle pubbliche affissioni*".

⁴⁶ Prima di tale intervento del legislatore con il "Decreto salva-Italia" dottrina e giurisprudenza avevano ampiamente dibattuto sulla portata del riferimento alla "legge per la finanza locale" e la

Compiuta questa breve disamina dei privilegi tributari, è necessario esaminare l'incidenza della sussistenza degli stessi nell'ambito della dinamica concorsuale, nonché il rapporto tra la tutela del Fisco – attuata mediante gli stessi privilegi – e la tutela degli altri creditori concorrenti.

3.1.1. *Gli effetti della sussistenza dei privilegi nella procedura concorsuale*

In ordine al primo punto, cioè gli effetti della sussistenza dei privilegi tributari nella dinamica concorsuale, l'analisi della disciplina deve partire da un presupposto che rappresenta, in verità, la risposta alla seconda questione.

Il presupposto è che il privilegio tributario – al pari di qualsiasi altro privilegio coinvolto nel fallimento – si colloca su un piano esclusivamente sostanziale, non attribuendo alcuna “preferenza” sul piano procedimentale. Si può già anticipare la soluzione al secondo problema prospettato – cioè quale sia il rapporto tra i crediti privilegiati del Fisco e gli altri crediti privilegiati – consistendo la stessa nella insussistenza di differenze di trattamento, sostanziale e procedimentale, tra i privilegi del Fisco e quelli degli altri creditori privi di natura pubblicistica.

In altri termini, le norme procedimentali della Legge Fallimentare relative al trattamento dei creditori privilegiati si applicano indistintamente al Fisco ed agli altri creditori del fallito; non esiste alcuno “Statuto” a tutela del Fisco nella procedura concorsuale.

L'analisi che mi accingo a svolgere, quindi, avrà ad oggetto disposizioni applicate uniformemente ed indistintamente a tutti i creditori concorsuali privilegiati, compreso il Fisco.

La prima disposizione da analizzare è l'art. 52 L.F., che – fissando il principio del *concorso formale* – stabilisce perentoriamente che tutte le pretese destinate a trovare soddisfacimento sulla massa attiva fallimentare, devono essere sottoposte al procedimento di accertamento dei crediti, disciplinato dagli articoli 92 e ss. della L.F., cioè un formale accertamento della pretesa dinanzi al giudice delegato.

maggior parte delle stesse aveva limitato il riferimento solo ai tributi previsti nel R.D. 14 settembre 1931, n. 1175 (Testo Unico della finanza locale), escludendo tributi previsti da disposizioni allo stesso successive.

Non vi è alcuna distinzione tra le varie categorie di creditori concorsuali; inoltre, il legislatore ha esteso tale modalità di accertamento anche ai crediti prededucibili⁴⁷, i quali sono, invece, esclusi dal concorso sostanziale.

Ai sensi dell'art. 52 L.F. "*Ogni credito, anche se munito di diritto di prelazione o trattato ai sensi dell'art. 111, primo comma, n.1), nonché ogni diritto reale o personale, mobiliare o immobiliare, deve essere accertato secondo le norme stabilite nel Capo V, salvo diverse disposizioni di legge*"; la norma, quindi, include anche i creditori privilegiati nel novero dei crediti sottoposti alla procedura di accertamento ex artt. 92 ss.

Sulla base del presupposto summenzionato della rilevanza dei privilegi tributari solo sul piano sostanziale, anche tali crediti soggiacciono alla disciplina ordinaria di ammissione al passivo, al pari di qualsiasi altro credito privilegiato⁴⁸; il privilegio tributario non estende la propria operatività sul piano procedimentale.

Relativamente alla prova della natura privilegiata del credito⁴⁹, la Cassazione è intervenuta con l'ordinanza del 7 giugno 2016, n. 11656, superando una precedente sentenza delle Sezioni unite (sentenza del 20 dicembre 2011, n. 16060)⁵⁰.

L'ordinanza n. 11656/2016 ha ad oggetto l'interpretazione dell'art.93, comma 3, n.4 L.F. il quale dispone che il ricorso per l'ammissione al passivo debba contenere "*l'eventuale indicazione di un titolo di prelazione nonché la descrizione del bene sul quale la prelazione si esercita, se questa ha carattere speciale*"; il successivo comma 4 poi precisa che "*Se è omesso o assolutamente incerto il requisito di cui al n.4), il credito è considerato chirografario*".

Sulla base di tali disposizioni, la Suprema Corte ha negato l'ammissione di Equitalia al fallimento in privilegio, in quanto la stessa aveva omesso di indicare il bene

⁴⁷ L'unica eccezione all'accertamento del credito è prevista dall'art. 111-bis, co 1 L.F., il quale, con riferimento ai crediti prededucibili, esclude dalla procedura degli artt. 92 e ss. i crediti "non contestati per collocazione e ammontare" e i crediti sorti a seguito di provvedimenti di liquidazione dei compensi ai sensi dell'art. 25; questi ultimi, se contestati, devono essere accertati con il procedimento di cui all'art. 26 L.F..

⁴⁸ Come si vedrà nel prosieguo della trattazione, la differenza tra i crediti tributari e gli altri crediti non consiste in una sottrazione dei primi all'accertamento ex artt. 92 e ss., ma riguarda la sede giurisdizionale per la soluzione di contestazioni circa l'ammissione del credito tributario, essendo tale decisione rientrante nella giurisdizione delle Commissioni Tributarie, quindi sottratta alla giurisdizione del giudice delegato.

⁴⁹ Il tema della prova del credito tributario ai fini dell'ammissione al passivo sarà oggetto di trattazione nel Capitolo II del presente lavoro.

⁵⁰ Il superamento della sentenza delle SS. UU. rappresentò una conseguenza dell'entrata in vigore del D.Lgs. 9 gennaio 2006, n.5, il quale non consentiva una siffatta interpretazione.

oggetto di prelazione, affermando che vigenza dell'attuale art. 93, comma 3, n.4 L.F. non vi siano spazio per diverse interpretazioni⁵¹.

La Corte supera il principio affermato dalle SS. UU. nella sentenza n. 16060/2001 poiché la stessa *“fa riferimento a fattispecie regolata dall'art. 93 l. f. ante riforma, norma che, ai fini del riconoscimento del privilegio generale o speciale, si limitava a richiedere che il creditore indicasse le ragioni della prelazione”*⁵².

Il terreno su cui si attua concretamente il privilegio è quello della realizzazione coattiva del credito cui esso si riferisce. E' in sede di ripartizione dell'attivo che si realizza il privilegio.

La norma cardine del sistema di ripartizione è l'art. 111, comma 1 L.F.⁵³ che fissa l'ordine di distribuzione delle somme ricavate, ponendo i crediti privilegiati al secondo posto – dopo i prededucibili e prima dei chirografari – nell'ordine di distribuzione, mentre l'ordine dei privilegi è fissato dagli artt. 2777 ss cod. civ..

Ai sensi dell'art. 111-*quater* L.F. crediti assistiti da privilegio generale concorrono in un'unica graduatoria con quelli garantiti da privilegio speciale mobiliare, ed hanno diritto di prelazione sul ricavato della liquidazione del patrimonio mobiliare; i crediti assistiti da privilegio speciale – come quelli garantiti da pegno e ipoteca – hanno diritto di prelazione sul prezzo ricavato dai beni vincolati alla loro garanzia.

Con riferimento alla massa liquida immobiliare, invece, sussiste una pluralità di graduatorie, in particolare vi sarà una graduatoria per ogni immobile venduto; in tale graduatoria l'ordine di riparto vede al primo posto i crediti garantiti da privilegio speciale immobiliare, successivamente i creditori ipotecari ed infine i crediti con

⁵¹ Il principio è stato recentemente confermato dalla Corte di Cassazione con la sentenza del 7 febbraio 2017, n. 3280; Anche in questo caso è stata negata l'ammissione di Equitalia sud Spa al fallimento in privilegio, poiché la stessa non aveva specificato il bene sul quale intendeva esercitare la prelazione. Il credito insinuato veniva, quindi, ammesso come chirografario.

⁵² Nella sent. n. 16060/2001 la Corte aveva stabilito che l'ammissione al passivo di un credito in via privilegiata non presupponesse, trattandosi di privilegio speciale su determinati beni, che questi fossero già nella massa attiva fallimentare, potendo gli stessi essere acquisiti successivamente; risultava ammissibile, quindi, rinviare alla fase del riparto la verifica della sussistenza dei beni, da cui dipendeva la realizzazione del privilegio speciale.

⁵³ L'Art. 111, comma 1 L.F. dispone che *“Le somme ricavate dalla liquidazione dell'attivo sono erogate nel seguente ordine:*

1) Per il pagamento dei crediti prededucibili;

2) Per il pagamento dei crediti ammessi con prelazione sulle cose vendute secondo l'ordine assegnato dalla legge;

3) Per il pagamento dei creditori chirografari, in proporzione all'ammontare del credito per cui ciascuno di essi fu ammesso, compresi i creditori indicati al n. 2, qualora non sia stata ancora realizzata la garanzia, ovvero per la parte per cui rimasero non soddisfatti da questa”.

collocazione sussidiaria sugli immobili (nell'ipotesi in cui questi non abbiano trovato integrale soddisfacimento nell'ambito del riparto del ricavato della massa liquida mobiliare).

Si è già detto che la presenza dei crediti privilegiati pone dei limiti in sede di concordato fallimentare e di concordato preventivo. In queste sedi, infatti, è possibile la compressione delle ragioni creditorie tutelate da privilegio, ma soltanto nel rispetto di limiti quantitativi minimi e senza alterare l'ordine dei privilegi *ex artt. 2551-bis e seguenti del cod. civ.*.

Il concordato fallimentare consiste in un accordo tra il proponente⁵⁴ e la maggioranza dei creditori, soggetto al controllo istituzionale degli organi della procedura; il fine ultimo del concordato fallimentare è rappresentato dal massimo soddisfacimento delle ragioni dei creditori concorrenti⁵⁵, sebbene allo stesso possano essere sottesi altri interessi, quali il mantenimento delle strutture produttive e dei livelli occupazionali⁵⁶.

Per ciò che attiene al trattamento dei creditori privilegiati, il tema che si pone è quello della ammissibilità di una falciatura degli stessi.

La questione, in verità, è stata superata con la Riforma attuata con il D.Lgs. 5/2006, il quale ha previsto – solo per il concordato fallimentare – la possibilità di un concordato con soddisfacimento non integrale dei privilegiati, a condizione che *“il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione”*. Risulta pertanto ammissibile, ai sensi dell'art. 124, comma 3 L.F., un piano di concordato con pagamento percentuale dei privilegiati, ma comunque per un importo

⁵⁴ Sono legittimati alla presentazione della proposta il debitore, i creditori ed i terzi. Qualora l'obbligo di adempimento del concordato sia assunto da soggetti diversi dal fallito (creditori o terzi), si avrà un *concordato con assunzione*, in cui l'assuntore assume le obbligazioni nascenti dal concordato a fronte della cessione in suo favore dell'attivo fallimentare, in tutto o in parte. Si noti, però, che l'assuntore può non coincidere con il proponente; è ben possibile, cioè, che sia il debitore a proporre un piano concordatario con assunzione delle relative obbligazioni da parte di terzi.

⁵⁵ In tal senso NIGRO-VATTERMOLI, *op. cit.*, p.283.

⁵⁶ Il concordato fallimentare, a differenza di quello preventivo che è finalizzato a risolvere la crisi dell'impresa prima che essa sfoci nel fallimento della stessa, costituisce un modo atipico di chiusura della procedura – non rientrante nei casi di cui all'art. 118, comma 1 L.F. – e si risolve in una composizione della crisi.

non inferiore a quello realizzabile tramite la vendita del bene, il cui valore di mercato è attestato da una relazione redatta da un professionista designato dal tribunale⁵⁷.

Il comma 3, tuttavia, pone un'ulteriore condizione all'ammissibilità di siffatto piano, disponendo che "Il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine della cause legittime di prelazione"⁵⁸.

Le medesime considerazioni possono essere svolte con riferimento al concordato preventivo, disciplinato dagli artt. 160-186 L. F..

Il concordato preventivo è una procedura concorsuale volontaria che può aprirsi esclusivamente su richiesta dello stesso debitore; la finalità di tale procedura è, come il nome suggerisce, quella di *prevenire* l'apertura del fallimento.

Come il concordato fallimentare, il concordato preventivo si caratterizza per l'accordo tra il debitore ed i creditori e per l'intervento istituzionale degli organi della procedura; tuttavia, mentre il concordato fallimentare costituisce una fase del fallimento, il concordato preventivo è una procedura autonoma.

Relativamente al soddisfacimento non integrale del credito (privilegiato) tributario nell'ambito del concordato preventivo devono essere effettuate delle precisazioni.

Per il concordato preventivo l'ammissibilità della falcidia del credito privilegiato non è stata prevista con il D.Lgs. 5/2006; non essendo stato modificato l'art. 177 – che escludeva la legittimazione al voto dei creditori privilegiati – la dottrina maggioritaria si era orientata nel senso di escludere un soddisfacimento parziale dei privilegiati, con la conseguenza di negare l'attuabilità di una soluzione concordataria che non prevedesse il soddisfacimento integrale degli stessi⁵⁹.

E' soltanto con il D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169 – con l'inserimento del nuovo comma secondo dell'art. 160 L.F. – che viene definitivamente ammessa, in via generale, la possibilità di soddisfacimento parziale dei privilegiati, prima prevista soltanto per i crediti oggetto di transazione fiscale ai sensi dell'art. 182-ter L.F..

⁵⁷ Su questa norma sono stati sollevati dubbi di costituzionalità, perché violerebbe i principi generali sulle garanzie creditorie.

⁵⁸ La disposizione implicitamente riconosce la necessità della formazione di classi di creditori in caso di pagamento parziale dei privilegiati.

⁵⁹ Vi era, però, un orientamento minoritario che riteneva ammissibile il concordato con soddisfacimento parziale dei privilegiati; uno degli argomenti addotti a sostegno di tale tesi – oltre alla ammissibilità di tale soluzione nell'ambito del concordato fallimentare – poggiava sull'art. 182-ter L.F., che disciplina la transazione fiscale: poiché il fisco, ancorché privilegiato, risulta falcidiabile a causa della transazione fiscale, si può ritenere che, sia pur implicitamente, la legge ammetta l'esistenza della classe dei creditori privilegiati falcidiabili. In tal senso si veda L. GUGLIELMUCCI, *Diritto fallimentare*, Giappichelli, Torino 2006, p.326.

Tuttavia, per i crediti tributari, è quest'ultima disposizione a disciplinare l'ipotesi in cui il debitore intenda proporre un soddisfacimento non integrale degli stessi.

Tale disposizione è stata oggetto di riforma con la L. 11 settembre 2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017). Prima dell'entrata in vigore della L. 232/2016, l'art. 182-ter disciplinava l'istituto della transazione fiscale, la quale costituiva una procedura transattiva tra fisco e contribuente, avente ad oggetto la possibilità di un pagamento in misura ridotta o dilazionata del credito tributario.

L'art.1, comma 81 della L.232/2016 ha interamente riformulato l'art.182-ter, rubricandolo "Trattamento dei crediti tributari e contributivi". Il primo comma del nuovo art. 182-ter disciplina il trattamento dei crediti tributari e contributivi assistiti da privilegio stabilendo che in tal caso *"La percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori o meno vantaggiosi rispetto a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie; (...) Nel caso in cui sia proposto il pagamento parziale di un credito tributario o contributivo privilegiato, la quota di credito degradata al chirografo deve essere inserita in un'apposita classe"*.

La disposizione impone la formazione di classi in caso di pagamento parziale dei privilegiati, a differenza di quanto visto nell'ambito dell'art. 124 L.F., in cui il legislatore non esplicita l'obbligatorietà della formazione delle classi, ma lascia intendere, in modo implicito, la necessità delle stesse.

Nella vigenza del precedente art. 182-ter la questione del rapporto tra tale disposizione e l'art. 160 L.F.⁶⁰, il quale disciplina il trattamento dei privilegiati in via generale, veniva risolta partendo dal principio dell'indisponibilità del credito tributario. Poiché, in virtù di quest'ultimo principio, la soluzione transattiva risultava essere derogatoria, ne derivava il divieto di interpretazione estensiva o analogica

⁶⁰ Il comma 2 dell'art. 160 dispone che *"La proposta può prevedere che i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente, purché il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione indicato nella relazione giurata di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d). Il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione"*.

della normativa; da ciò conseguiva che la falcidia o la dilazione del credito tributario potevano essere ammesse soltanto nel rispetto dei termini e modalità previsti dall'art. 182-ter, per cui, in assenza di una proposta di transazione fiscale, i crediti tributari privilegiati dovevano essere soddisfatti in misura integrale e senza alcuna dilazione di pagamento.

Con l'entrata in vigore della L. 232/2016 è venuta meno la natura transattiva dell'istituto; in particolare la falcidia del credito tributario può intervenire anche nel caso di voto non favorevole del Fisco, il quale non impedisce l'omologazione del concordato.

Tuttavia, il primo comma dell'art. 182-ter stabilisce *che “con il piano di cui all'art. 160 il debitore, esclusivamente mediante proposta presentata ai sensi del presente articolo, può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato”* dei tributi; pertanto, la obbligatorietà delle modalità dettate da tale norma rimangono ferme, pur non potendosi più parlare di transazione fiscale come istituto a sé stante, essendo lo stesso diventato un sub-procedimento che il debitore deve obbligatoriamente attivare per poter accedere al concordato preventivo o agli accordi di ristrutturazione dei debiti qualora siano coinvolti uffici fiscali.

Concludendo, riguardo ai rapporti tra il comma secondo dell'art. 160 L.F. e l'art. 182-ter, si può ritenere che ai crediti fiscali (privilegiati) l'art. 160 sia applicabile se e nella misura in cui risultino rispettate le condizioni poste dalla seconda norma.

Dev'essere, tuttavia, sottolineato che sussistono delle differenze tra la disciplina del trattamento della falcidia dei crediti privilegiati nell'art. 182-ter e la disciplina prevista in via generale.

Innanzitutto l'art. 182-ter, nell'imporre che la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie accordate ai crediti privilegiati tributari non possano essere inferiori o meno vantaggiosi rispetto a quelli offerti a *“creditori che hanno un grado di privilegio inferiore”*, sembra accogliere la interpretazione “estensiva” fornita da parte della dottrina alla locuzione *“ordine delle cause legittime di prelazione”*, contenuta nell'art. 160, comma 2.

Dopo l'inserimento del comma secondo dell'art. 160, effettuata con il decreto correttivo n. 169/2007, la dottrina si era divisa circa il significato da attribuire alla suddetta locuzione; in particolare, secondo un'interpretazione restrittiva, la stessa è

da intendersi come un divieto di prevedere il pagamento di creditori posti ad un livello inferiore della gerarchia delle cause di prelazione, se il piano non prevede un soddisfacimento integrale dei creditori posti ad un livello superiore.

Secondo un'interpretazione "estensiva", invece, sarebbe sufficiente che ai creditori posti ad un piano inferiore nella gerarchia delle cause di prelazione non sia riconosciuto un trattamento migliore rispetto a quelli posti ad un grado superiore.

Ebbene, l'art. 182-ter sembra accogliere quest'ultima interpretazione, nonostante la locuzione oggetto di analisi non sia espressamente riportata all'interno della norma.

Un'altra questione da considerare – come rientrante nella tematica dei rapporti tra la disciplina generale e quella "speciale" riservata ai crediti tributari privilegiati – riguarda la ammissibilità di una moratoria temporale per il soddisfacimento dei privilegiati.

La disciplina generale, come regola generale, esclude la possibilità di un differimento temporale del soddisfacimento, in quanto solo in caso di falcidia quantitativa può esservi un credito residuo che, non trovando capienza sul bene oggetto di garanzia, si degrada al chirografo.

E' prevista una sola eccezione alla regola generale ed è contenuta nell'art. 186-bis, il quale ammette, nel caso di concordato con continuità aziendale, una moratoria fino ad un anno dall'omologazione per il pagamento dei privilegiati.

Nell'art. 182-ter è prevista la possibilità di introdurre nel piano una dilazione di pagamento per i crediti tributari e, con riferimento a quelli tributari privilegiati, si specifica che i tempi di pagamento previsti nel piano non possono essere meno vantaggiosi rispetto a quelli offerti a creditori che abbiano un grado di privilegio inferiore. La lettura data al vecchio art. 182-ter, applicabile anche alla versione attuale in quanto vi è, per questo aspetto, identità di disciplina, era nel senso di riferire il giudizio sul trattamento tra creditori di grado diverso, esclusivamente all'aspetto quantitativo dell'adempimento e non ai tempi di pagamento.

In altri termini, nel verificare – nell'ambito di un concordato con continuità aziendale – se al Fisco sia riservato un trattamento deteriore rispetto a quello riservato ai

creditori di rango inferiore, è necessario tener conto elusivamente delle percentuali di soddisfazione, non anche dei tempi di pagamento e delle eventuali moratorie⁶¹.

Nelle ipotesi in cui il piano preveda il pagamento parziale dei privilegiati, tale previsione ha effetti sulla legittimazione all'esercizio del diritto di voto da parte degli stessi.

In materia di concordato fallimentare, la legittimazione al voto è disciplinata dall'art. 127 L.F., ai commi dal 3 al 5⁶².

Il comma 3 fissa la regola generale dell'esclusione dalla votazione dei privilegiati nell'ipotesi in cui l'accordo sia del tutto neutro rispetto alle loro ragioni creditorie, cioè se gli stessi non subiscono alcuna falcidia o riduzione della propria garanzia, né alcuna dilazione di pagamento; il comma 3, oltre a prevedere il caso di una rinuncia al privilegio come ipotesi di legittimazione al voto – successivamente disciplinata al comma 2 – fa salva l'ipotesi del comma 5. Quest'ultimo disciplina l'ipotesi di pagamento percentuale dei privilegiati stabilendo che gli stessi, per la parte di credito non soddisfatta, sono considerati alla stregua dei chirografari e quindi legittimati all'esercizio del voto sulla proposta.

Ai fini dell'avvio della votazione sulla proposta di concordato, il curatore deve effettuare una comunicazione ai creditori risultanti dallo stato passivo, o dall'elenco provvisorio. Nel caso dell'Erario la comunicazione sarà effettuata al soggetto incaricato della riscossione dei tributi, oggi Agenzie delle entrate-Riscossione⁶³, e non anche al soggetto titolare della funzione di accertamento.

⁶¹ In tal senso Trib. Di Marsala, 5 febbraio 2014; in questa sentenza, emessa nella vigenza della precedente versione dell'art. 182-ter e riferita alla transazione fiscale, il Tribunale di Marsala specifica che *“diversamente opinando, verrebbe meno la facoltà per il proponente il concordato in continuità di dilazionare il pagamento di crediti erariali e contributivi, accedendo alla transazione fiscale, ogniqualvolta tra i creditori concorsuali vi siano privilegiati di rango inferiore”*.

⁶² I commi 3-5 dell'art. 127 L.F. recitano: *“I creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, ancorché la garanzia sia contestata, dei quali la proposta di concordato prevede l'integrale pagamento, non hanno diritto al voto se non rinunciano al diritto di prelazione, salvo quanto previsto dal terzo comma. La rinuncia può essere anche parziale, purché non inferiore alla terza parte dell'intero credito tra capitale ed accessori. Qualora i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca rinuncino in tutto o in parte alla prelazione, per la parte del credito non coperta dalla garanzia sono assimilati ai creditori chirografari; la rinuncia ha effetto ai soli fini del concordato. I creditori muniti di diritto di prelazione di cui la proposta di concordato prevede, ai sensi dell'articolo 124, terzo comma, la soddisfazione non integrale, sono considerati chirografari per la parte residua del credito”*.

⁶³ Dal 1° luglio 2017, con il D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito con modificazioni dalla L. 1 dicembre 2016, n.225, Equitalia è stata sciolta (con esclusione di Equitalia Giustizia, che si occupa del Fondo unico giustizia) e le relative competenze, insieme al personale, passano ad Agenzia delle

Il voto ai privilegiati è efficace non solo in caso di pagamento parziale per in capienza dei beni, ma anche in caso di totale insussistenza o in capienza del bene⁶⁴.

L'Amministrazione Finanziaria, nell'ipotesi in cui abbia espresso voto dissenziente, può contrastare la decisione assunta dalla maggioranza dei creditori con l'opposizione all'omologazione del concordato⁶⁵.

Le motivazioni alla base dell'opposizione variano in base al voto espresso dalla classe cui appartiene l'Amministrazione Finanziaria: se la classe di appartenenza sia risultata complessivamente favorevole, può contestare il concordato solo nell'interesse della massa, se la classe di appartenenza sia risultata dissenziente, può contestare anche nell'interesse specifico del proprio credito.

Il tribunale giudica valutando le alternative concretamente applicabili, effettuando una valutazione di convenienza sulla possibilità di soddisfazione del creditore dissenziente⁶⁶.

Nell'ambito del concordato, l'art. 177, commi 2 e 3, relativamente alla legittimazione al voto dei privilegiati, prevede una disciplina identica a quella prevista nell'ambito del concordato fallimentare; anche nel concordato preventivo i privilegiati ai quali sia assicurato il soddisfacimento integrale non hanno diritto di voto, mentre quelli che siano soddisfatti parzialmente o che rinunciano volontariamente al privilegio hanno diritto di voto, per la parte del credito non soddisfatta o per la quale opera la rinuncia.

Entrate-Riscossione, ente pubblico economico vigilato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze. Tale agenzia si occuperà della riscossione dei tributi erariali e delle entrate tributarie e patrimoniali di Comuni e Province e delle società da essi partecipate; tuttavia i Comuni sono liberi di scegliere se affidare la riscossione delle proprie entrate ad Agenzia delle Entrate-Riscossione, oppure occuparsene direttamente tramite il ricorso all'ingiunzione fiscale.

⁶⁴ In tal senso BORIA, *op. cit.*, p. 633

⁶⁵ L'opposizione all'omologazione è disciplinata dall'art. 129 L.F. che, ai commi 2 e 3, dispone che *“Se la proposta è stata approvata, il giudice delegato dispone che il curatore ne dia immediata comunicazione a mezzo posta elettronica certificata al proponente, affinché richieda l'omologazione del concordato e ai creditori dissenzienti. Al fallito, se non è possibile procedere alla comunicazione con modalità telematica, la notizia dell'approvazione è comunicata mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento. Con decreto da pubblicarsi a norma dell'articolo 17, fissa un termine non inferiore a quindici giorni e non superiore a trenta giorni per la proposizione di eventuali opposizioni, anche da parte di qualsiasi altro interessato, e per il deposito da parte del comitato dei creditori di una relazione motivata col suo parere definitivo. Se il comitato dei creditori non provvede nel termine, la relazione è redatta e depositata dal curatore nei sette giorni successivi. L'opposizione e la richiesta di omologazione si propongono con ricorso a norma dell'articolo 26”*.

⁶⁶ Ai sensi dell'art. 131 L.F., contro la decisione del Tribunale è possibile proporre reclamo dinanzi alla corte d'appello, entro 30 giorni dalla notificazione del decreto di omologazione del concordato.

La differenza tra le due discipline è che nel concordato preventivo i privilegiati – al fine di partecipare alla votazione – sono liberi di scegliere la quota di prelazione alla quale rinunciare; nel concordato fallimentare, invece, la rinuncia non può essere inferiore alla terza parte del credito fra capitale e accessori.

Inoltre, nel concordato con continuità aziendale, i privilegiati ai quali sia garantito il soddisfacimento integrale entro l'anno successivo all'omologazione, non hanno diritto di voto.

Relativamente ai crediti di cui all'art. 182-ter L.F. è necessario prendere atto della novella del 2016. Nella precedente versione della norma, i commi 3 e 4 prevedevano un regime differenziato in ordine alla manifestazione del voto da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Da un lato, per i tributi non iscritti a ruolo o non ancora consegnati al concessionario della riscossione alla data di presentazione della domanda, l'adesione o il diniego alla proposta di concordato veniva approvato con atto del direttore dell'ufficio, su parere conforme della competente direzione generale; questo veniva espresso mediante voto favorevole o contrario in sede di adunanza dei creditori o nei modi previsti dall'art.178, comma 1.

Dall'altro lato, per i tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario della riscossione alla data di presentazione della domanda, era il concessionario ad esprimere il voto in sede di adunanza dei creditori, su indicazione del direttore dell'ufficio e previo parere conforme della direzione regionale.

Nell'attuale formulazione della norma, invece, i commi 3 e 4 stabiliscono che il voto sulla proposta concordataria è espresso dall'ufficio sulla parte incapiente, previo parere conforme della competente direzione generale, in sede di adunanza dei creditori o nei modi previsti dall'art.178, comma 4; il voto è espresso dall'agente della riscossione solo con riferimento agli oneri di riscossione di cui all'art. 17 del D.L.gs. n. 112/1999.

L'effetto della riforma è stato quello del venir meno della natura transattiva dell'istituto. Inoltre, si deve sottolineare come il consenso del Fisco non sia necessario ai fini dell'omologazione del concordato, ben potendo la falcidia del credito tributario intervenire anche nel caso di voto non favorevole dell'Amministrazione Finanziaria.

Poiché la legge prevede un classamento obbligatorio qualora vi sia la falcidia del credito tributario privilegiato, con creazione di un'apposita classe per la quota di credito degradata al chirografo, in caso di voto negativo, l'ufficio è sempre legittimato ad opporsi all'omologazione; in particolare può opporsi contestando la convenienza della proposta ai sensi dell' art. 180, comma 4.

Qualora il giudizio del tribunale sia positivo, però, il concordato sarà omologato anche contro la volontà del Fisco.

Ecco, quindi, che viene meno quella differenza di tutela che esisteva, fino alla riforma della Legge di bilancio 2017, tra il concordato fallimentare e quello preventivo.

In altri termini, mentre in passato, nel caso di concordato preventivo risultava preminente il consenso dell'Amministrazione Finanziaria, che assurgeva a *condicio sine qua non* per la conclusione dell'accordo transattivo, oggi, esattamente come nel concordato fallimentare, il consenso del Fisco non ha peso specifico maggiore di quello degli altri creditori. Il Fisco può, quindi, sia pur nel rispetto dei limiti genericamente posti per il trattamento dei privilegiati, e fatta salva la possibilità di opposizione, vedere il proprio credito non soddisfatto integralmente, come effetto della *voluntas* della maggioranza del ceto creditorio.

3.1.2. Il rapporto tra la tutela del Fisco e la tutela gli altri creditori concorrenti

In ordine all'altra questione prospettata, cioè quale sia il rapporto tra la tutela del Fisco in qualità di creditore privilegiato e la tutela degli altri creditori concorrenti, si tratta di verificare se vi siano disposizioni che avvantaggino il Fisco, in quanto creditore pubblico, a scapito degli altri creditori che partecipano al concorso.

Dall'esame delle disposizioni della Legge Fallimentare relative ai privilegi, si evince come il credito tributario privilegiato non sia destinatario di una disciplina più favorevole rispetto a quella riservata agli altri creditori privilegiati. Ciò è desumibile dalla assenza di disposizioni specifiche per i crediti tributari⁶⁷.

⁶⁷Fatte salve le disposizioni dell'art. 182-ter, che comunque, successivamente al D.Lgs. 232/2016, mostra una riduzione della specialità del rapporto tra Fisco e debitore.

Il credito tributario ha, nella maggior parte dei casi, natura privilegiata e ciò deriva, come autorevole dottrina ha sottolineato⁶⁸, dalla “causa del credito” (ex art. 2745 cod. civ.), individuata nell’interesse al finanziamento della spesa pubblica.

Tale natura privilegiata comporta una preferenza – accordata dal legislatore – all’interesse testé menzionato, la quale si esplica nella configurazione di tipologia e gerarchia interna ai privilegi. Peraltro, il legislatore con gli interventi legislativi più recenti – in particolare con il D.Lgs. 98/2011 – ha ampliato i privilegi connessi al credito tributario.

Tuttavia, questo titolo di preferenza, e la conseguente deroga alla *par condicio creditorum*, si collocano su di un piano prettamente sostanziale, senza sconfinare in deroghe di tipo procedimentale, infatti, i crediti tributari, ancorché privilegiati, soggiacciono comunque alle regole del concorso formale.

In conclusione, i crediti tributari privilegiati godono di una peculiare tutela, la quale, però, si attua sul piano esclusivamente sostanziale; è una tutela che si colloca “a monte”, nel momento genetico in cui il legislatore accorda a tali crediti un titolo di prelazione ed un grado nella gerarchia dei privilegi, tali da renderli maggiormente garantiti, rispetto ai crediti chirografari e rispetto ai privilegiati di grado inferiore. Ma, guardando al rapporto tra il credito tributario (privilegiato) e gli altri crediti ugualmente privilegiati, ancorché di matrice privatistica, non può rilevarsi alcun rilievo prevalente del primo rispetto ai secondi.

Si può concludere, quindi, affermando che non sussista alcuna particolare prerogativa dell’erario che lo renda “privilegiato” sul piano procedimentale.

3.2 La giurisdizione delle Commissioni Tributarie

Un tema da sempre discusso da dottrina e giurisprudenza⁶⁹ è quello dei limiti della giurisdizione delle Commissioni Tributarie in materia fallimentare; si tratta, cioè, di stabilire quale sia il rapporto tra la verifica dei crediti da ammettere al passivo,

⁶⁸ Si veda FANTOZZI, *op.cit.*, p. 421.

⁶⁹ Per una disamina dell’evoluzione giurisprudenziale si veda M. GIORGETTI, *Competenza del giudice delegato nella verifica dei crediti e giurisdizioni esclusive*, in <www.ilFallimentarista.it>, 21.09.2012, ultima cons.: 30.11.2017.

effettuato dal giudice delegato, e la giurisdizione delle commissioni tributarie, quando il credito da ammettere al passivo sia, appunto, un tributo.

Tale questione è strettamente connessa al tema del principio della necessità della verifica dei crediti, ai fini della loro ammissione al passivo. Il principio è sancito dall'art. 52 L.F., il quale cristallizza quello che è comunemente noto come *concorso formale*.

Come già osservato in precedenza, tutti i crediti rispetto ai quali sia proposta domanda di ammissione al passivo devono essere verificati secondo la procedura disciplinata dagli artt. 92 e seguenti della L.F., anche i crediti tributari.

Ecco che allora può sorgere un conflitto tra il principio di cui all'art. 52 L.F. e la giurisdizione esclusiva delle commissioni tributarie in ordine alle contestazioni riguardanti l'esistenza e l'entità dei "tributi di ogni genere e specie, comunque denominati". Tale conflitto può sorgere nell'ipotesi in cui il curatore fallimentare intenda contestare la sussistenza o l'entità di un credito tributario.

La regola di cui all'art. 52 non trova ostacolo nel fatto che l'accertamento del credito da ammettere al passivo rientri nella giurisdizione di un giudice speciale, anche tali crediti – come, appunto, quelli tributari – sono soggetti al peculiare procedimento di verifica. A risultare compressa è la *vis attractiva* della competenza degli organi fallimentari, sancita dall'art. 24 L.F.⁷⁰ che definisce quelle che sono le funzioni giurisdizionali contenziose del tribunale, cioè funzioni (definite anche "esterne" alla procedura) che si concretano sempre nella decisioni di liti.

Si tratta di una competenza funzionale, esclusiva ed inderogabile ed investe anche – per quello che qui interessa – le opposizioni allo stato passivo predisposto dal giudice delegato. Questa competenza, però, ancorché esclusiva trova un limite nella giurisdizione delle Commissioni Tributarie, in quanto le stesse sono giudice speciale. La giurisdizione delle commissioni tributarie è disciplinata dall'art. 2 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (detto "Codice del processo tributario"), come modificato dall'art. 12, comma 2 della L. 28 dicembre 2001, n. 448, il quale dispone che *"Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati"*.

⁷⁰ L'art. 24 L.F., rubricato "Competenza del tribunale fallimentare", fissa una competenza per materia dello stesso, stabilendo che *"Il tribunale che ha dichiarato il fallimento è competente a conoscere di tutte le azioni che ne derivano, qualunque ne sia il valore"*.

Negli anni recenti si è assistito ad un espansione della giurisdizione tributaria, con contestuale arretramento di quella delle altre magistrature di cui al titolo IV della Costituzione, in particolare di quella del giudice ordinario che, fino al 1996, si occupava di tributi con un ruolo centrale nella determinazione del gettito complessivo⁷¹.

Un'entrata può dirsi tributaria quando si caratterizza per la doverosità della prestazione, la mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti e un collegamento della prestazione alla spesa pubblica in relazione ad un presupposto economicamente rilevante; risulta, invece, del tutto indifferente la denominazione di tale entrata.

Individuata la natura tributaria dell'entrata, rientrano nella giurisdizione delle commissioni tributarie tutte le controversie relative al capitale, gli interessi e gli accessori, le sovrimposte e le addizionali, nonché le sanzioni amministrative irrogate da uffici finanziari⁷².

I limiti alla giurisdizione del giudice tributario non sono solo in senso “orizzontale” – dipendenti dalla materia del contendere – ma anche in senso “verticale”, cioè dipendenti dal tipo di atto oggetto di controversia. Ecco che quindi l'art. 19 del D.Lgs 546/92, contenente un elenco di atti impugnabili⁷³, concorre alla delimitazione della giurisdizione delle commissioni tributarie. In generale, il contribuente può impugnare davanti al giudice tributario qualsiasi atto che sia espressione di una pretesa tributaria, anche se non espressamente previsto dall'art. 19 del D.Lgs. 546/92, salvi i limiti esterni alla giurisdizione.

Tornando alla questione del rapporto tra la giurisdizione tributaria e quella delle altre magistrature, in particolare del giudice ordinario, i limiti che prima incontra sono due. Innanzitutto risulta riservata al giudice ordinario la materia dell'esecuzione forzata tributaria, sia che quest'ultima sia condotta dall'Amministrazione Finanziaria

⁷¹ Come evidenziato dalla dottrina, ad oggi le ipotesi dubbie possono dipendere esclusivamente dalla qualificazione di un'entrata come tributaria. In tal senso si veda M.BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Giappichelli, Torino 2013, p. 35.

⁷² Per un'approfondita disamina delle questioni comprese si rinvia a BASILAVECCHIA, *op. cit.*, p. 25 e ss.

⁷³ L'elenco non è considerato tassativo ma indicativo e suscettibile di interpretazione analogica. La giurisprudenza ha, infatti, nel corso degli anni, attuato un'operazione interpretativa dell'art. 19 che ha portato ad estendere notevolmente il raggio degli atti impugnabili.

in danno del soggetto passivo, sia che la stessa sia condotta dal contribuente nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria⁷⁴.

Il secondo limite alla giurisdizione tributaria è dato proprio dalla procedura concorsuale che riguardi il soggetto passivo; tuttavia, la contestazione relativa all'esistenza del credito tributario o alla sua entità rimane comunque di "competenza" delle commissioni tributarie.

Come più volte affermato dalla Corte di Cassazione, il tribunale fallimentare ha giurisdizione relativamente all'accertamento dei crediti ed alla loro ammissione al passivo, ma tale giurisdizione "*non può estendersi a questioni relative alla debenza dei tributi (o di sanzioni tributarie)*"⁷⁵.

Al tribunale fallimentare – e prima ancora al Giudice delegato, in sede di approvazione dello stato passivo – è precluso qualsiasi accertamento in ordine all'*an* e al *quantum* del tributo, nonché alla legittimità dell'accertamento del tributo o della formazione e notificazione del ruolo⁷⁶.

Gli accertamenti degli organi fallimentari, invece, hanno ad oggetto la concorsualità del credito, cioè l'antioriorità del presupposto del tributo rispetto alla dichiarazione di fallimento, l'idoneità della documentazione a fornire la prova del credito, nonché la sussistenza dei privilegi invocati dal fisco⁷⁷.

Tale riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice fallimentare, ormai pacificamente accolto dalle corti di merito e dalla Cassazione⁷⁸, rappresenta il raccordo tra il principio del concorso formale, posto dall'art. 52 L.F., e la giurisdizione esclusiva delle commissioni tributarie, sancita dall'art. 2 del D.Lgs. 546/92.

⁷⁴ E' il caso del contribuente che debba eseguire una sentenza a sé favorevole, cioè di condanna dell'Amministrazione Finanziaria, e che abbia efficacia di titolo esecutivo. Ovviamente, questo riguarda il caso in cui il contribuente decida di chiedere tutela nelle forme del processo esecutivo; nel caso in cui il contribuente decida di ricorrere al giudizio di ottemperanza di cui all'art. 70 del D.Lgs. 546/92, la giurisdizione sarà del giudice tributario.

⁷⁵ Così Cass., ss.uu., sent. 20112 del 18 ottobre 2005, successivamente ripresa da cass., VI Sez. civ., ord. 6248 del 18 marzo 2014.

⁷⁶ Cfr. QUATRARO, *I rapporti fra le procedure concorsuali ed il fisco*, consultabile sul sito <www.tribunale.milano.it>, alla Sezione "Approfondimenti- Studi Giuridici", p.9.

⁷⁷ Peraltro in Cass., ss.uu., sent. 15715 del 12 dicembre 2001, la corte precisa che l'accertamento 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*".

⁷⁸ In ordine all' orientamento giurisprudenziale, per un approfondimento, si rinvia a QUATRARO, *op.cit.*, p.11.

Dopo aver definito il riparto di giurisdizione, la giurisprudenza ha nel tempo dato risposta ad una serie di quesiti strettamente collegati a tale tema.

Ci si riferisce, innanzitutto, al tema della prescrizione, cioè la possibilità che il curatore possa eccepirarla senza, però, passare per il vaglio delle commissioni tributarie.

In alcuni fallimenti, i curatori hanno sostenuto la giurisdizione del giudice ordinario – quindi del giudice delegato, in sede di verifica dei crediti, e del tribunale fallimentare, in sede di opposizione allo stato passivo – a giudicare l'eccezione di prescrizione partendo da un dato testuale. L'art. 2 del D.Lgs. 546/92 stabilisce che *“Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento”*. Da ciò si desumeva che, nel caso di fatto estintivo verificatosi successivamente alla notifica della cartella di pagamento, lo stesso rientrasse automaticamente nella giurisdizione del giudice fallimentare; ciò in quanto, dopo la formazione del titolo legittimante la pretesa fiscale, i fatti sopravvenuti allo stesso dovevano intendersi rientranti nella fase dell'esecuzione e quindi la relativa giurisdizione doveva riconoscersi in capo al giudice ordinario.

Il problema è stato affrontato dalle corti di merito⁷⁹ e dalla Cassazione⁸⁰; le Sezioni Unite sono intervenute recentemente con la sent. del 13 giugno 2017, n. 14648 affermando definitivamente⁸¹ la giurisdizione del giudice tributario in ordine all'eccezione di prescrizione. Nel caso di specie, il curatore fallimentare aveva sollevato l'eccezione di prescrizione con riferimento a crediti per i quali era stata già notificata la cartella di pagamento; il Tribunale di Palermo aveva respinto l'eccezione del difetto di giurisdizione del giudice ordinario a conoscere dell'eccezione, in quanto, ai sensi dell'art. 2 D.Lgs. 546/92, *“la competenza giurisdizionale del giudice tributario si esaurisce insieme ed in conseguenza della sopravvenuta incontrovertibilità della*

⁷⁹ Sul tema Trib. di Napoli, 24 maggio 1996; Trib. di Roma, 7 ottobre 1999; Trib. Reggio Calabria, 20 aprile 2007.

⁸⁰ Cass. ord. Del 21 ottobre 2015, n. 21483 afferma il difetto di giurisdizione del giudice delegato nel rilevare la prescrizione del credito. Cass. ord. del 14 marzo 2017, n. 6596 afferma la giurisdizione del giudice tributario in quanto *“quello dei giudici tributari è un magistero di tipo generale che, cioè, non riguarda soltanto il momento genetico o l'ammontare del tributo, ma si estende anche alle vicende successive quali, ad esempio, quelle concernenti la prescrizione del diritto al pagamento o il suo rimborso”*.

⁸¹ Richiamando altri precedenti della stessa corte, in particolare la Cass. ss.uu., sent. 19 novembre 2007, n. 23832 e cass. sent. 3 maggio 2016, n. 238832.

pretesa, che si determina con la notifica della cartella non seguita da impugnazione”.

Il Tribunale aveva, in conseguenza, accolto l’eccezione di prescrizione (breve e non decennale) per le cartelle di pagamento regolarmente notificate.

Riscossione Sicilia S.p.a. proponeva ricorso in Cassazione denunciando, fra gli altri motivi, il difetto di giurisdizione del giudice fallimentare, in quanto la cartella di pagamento o il sollecito di pagamento non possono essere considerati atti dell’esecuzione forzata.

La Cassazione giudica fondato tale motivo, assorbendo gli altri, ed afferma la giurisdizione del giudice tributario poiché la prescrizione, in quanto fatto estintivo dell’obbligazione tributaria e quindi incidente sull’an della pretesa, rientra nella giurisdizione del giudice che ha cognizione nel merito di tale obbligazione, cioè il giudice tributario⁸².

Lo stesso principio era stato già affermato, da diverse corti di merito⁸³ e dalle Sezioni Unite Civili, con riferimento al condono fiscale, in quanto l’adesione allo stesso costituisce fatto estintivo dell’obbligazione tributaria. La giurisprudenza ha affermato la sussistenza della giurisdizione del giudice tributario in quanto, anche nei casi in cui il condono dia luogo ad una controversia diversa da quella relativa al rapporto d’imposta, il condono come fatto estintivo non può essere scisso dal rapporto tributario sottostante.

Sempre nell’ambito del tema della giurisdizione si colloca l’ordinanza della Cassazione del 12 maggio 2015, n. 9526, relativa ad un’impugnazione di una sentenza della commissione tributaria Lombardia, effettuata dall’Agenzia delle Entrate; quest’ultima deduceva la violazione degli artt. 1, comma 2 e 2 del D.Lgs. 546/92 in quanto la commissione tributaria Lombardia non aveva considerato che l’unico giudice dotato di giurisdizione fosse proprio quello tributario, anche nel caso in cui venga opposta la compensazione di un credito del contribuente al controcredito dell’amministrazione, già insinuato al passivo; il tutto per rapporti anteriori alla dichiarazione di fallimento.

⁸² Cfr. M.MAURO, *Le Sezioni Unite della Cassazione affermano la giurisdizione tributaria in ordine alla prescrizione dei crediti tributari insinuati al passivo fallimentare*, in <www.rivistatrimestraleidirittotributario.com>, del 31.07.2017, ultima cons.: 02.12.2017.

⁸³ Per un approfondimento della giurisprudenza delle corti di merito si veda QUATRARO, *op. cit.*, p.7.

La CTR, invece, osservava che il maggior controcredito erariale era stato già insinuato al passivo, pertanto il credito rivendicato da questo non poteva essere opposto in compensazione dinanzi al giudice tributario; la decisione, infatti, spetterebbe al giudice delegato, il quale è l'unico ad avere giurisdizione in tema di compensazione tra debiti e crediti attinenti alla procedura concorsuale.

La cassazione rigetta il ricorso, dichiarando infondato il motivo del difetto della giurisdizione, in quanto *“operata l'insinuazione al passivo del controcredito da parte dell'erario, il giudice delegato non può non conoscere contestualmente anche delle domande e delle eccezioni che tendano a paralizzare in tutto o in parte la pretesa erariale”*.

Non è stata ritenuta sussistente la giurisdizione del giudice tributario in caso di domanda – proposta dalla curatela del fallimento – per far dichiarare l'inefficacia, ai sensi dell'art. 44 L.F., di un pagamento di un credito tributario eseguito dalla società debitrice⁸⁴. La curatela chiedeva la dichiarazione di inefficacia di un pagamento ottenuto da Equitalia Centro S.p.a, a seguito di espropriazione presso terzi di un credito della società *in bonis*, successivamente alla dichiarazione di fallimento. Nell'ambito di tale giudizio la curatela fallimentare proponeva regolamento preventivo di giurisdizione, volto all'accertamento della giurisdizione ordinaria civile.

La Cassazione afferma la giurisdizione del giudice del fallimento in quanto *“non si tratta della contestazione di un indebito oggettivo in materia tributaria, bensì dell'accertamento di un atto solutorio postfallimentare – come tale, ripetibile – del tutto indipendente dalla causa dell'obbligazione; come pure dalla sua effettiva esistenza ed entità”*.

Una questione consequenziale al riparto di giurisdizione attiene alle conseguenze procedurali di un'eventuale contestazione, operata dal curatore fallimentare, del credito tributario per cui sia stata presentata domanda di ammissione al passivo.

In altri termini, posto che la giurisdizione spetti al giudice tributario in ordine alle contestazioni relative alla debenza dei tributi, si tratta di accertare quali siano gli effetti di un'eventuale contestazione sulla procedura concorsuale.

⁸⁴ Cass. ss.uu. civ., ord. 26.07.2016, n. 15424.

Le soluzioni ipotizzabili sono due: o si ritiene applicabile l'art. 295 codice di procedura civile, e quindi la sospensione della procedura concorsuale in attesa della deliberazione del giudice tributario, o si ritiene applicabile l'art. 96 L.F., quindi si ammette il credito tributario con riserva.

La materia è disciplinata dall'art. 88 D.P.R. 602/1973⁸⁵, il quale ai commi 1 e 2 stabilisce che *“Se sulle somme iscritte a ruolo sorgono contestazioni, il credito è ammesso al passivo con riserva, anche nel caso in cui la domanda di ammissione sia presentata in via tardiva a norma dell'articolo 101 del regio decreto 16 marzo 1942, n.267. Nel fallimento, la riserva è sciolta dal giudice delegato con decreto, su istanza del curatore o del concessionario, quando è inutilmente decorso il termine prescritto per la proposizione della controversia davanti al giudice competente, ovvero quando il giudizio è stato definito con decisione irrevocabile o risulta altrimenti estinto”*.

La norma, quindi, sancisce la regola dell'ammissione con riserva dei crediti rispetto ai quali siano sorte contestazioni. Del resto, la differente soluzione avrebbe potuto pregiudicare notevolmente l'Amministrazione Finanziaria poiché, nelle more del giudizio tributario, il patrimonio fallimentare sarebbe potuto diventare incapiente per mancato accantonamento di somme a favore della stessa, nell'ambito dei riparti parziali.

Nell'ipotesi, invece, in cui il credito sia ammesso con riserva, vengono effettuati gli accantonamenti sì da garantire la sussistenza delle somme necessarie al soddisfacimento di tale credito, una volta che la riserva sia stata sciolta nel senso della sussistenza del credito.

Senza tacere, poi, della potenziale lesione alla *par condicio creditorum* derivante dall'applicazione dell'art. 295 c.p.c.; ciò in quanto l'applicazione della norma solo nei casi di contestazione del credito tributario – poiché solo in tal caso viene interessata una giurisdizione diversa da quella del giudice fallimentare – si potrebbe tradurre in uno svantaggio per il creditore pubblico.

Inoltre, e non da ultimo, il sistema dell'ammissione con riserva comporta anche una maggiore celerità della procedura, garantendo anche l'interesse

⁸⁵ L'art. 88 è stato aggiunto dall'art. 16 D.Lgs. n. 46/1999 ha modificato il D.P.R. 602/1973, introducendo, nel Titolo II dedicato alla riscossione coattiva, il Capo IV, rubricato “Procedure concorsuali”.

dell'Amministrazione Finanziaria ad un soddisfacimento entro termini relativamente brevi.

Volendo concludere, il Fisco è sottoposto alla procedura di verifica del credito, dettata dagli artt. 92 e seguenti della L.F., al pari di qualsiasi creditore; tuttavia, gode di una particolare tutela nel caso in cui il credito sia in contestazione. Tale tutela consiste nella permanenza della giurisdizione tributaria in ordine all'accertamento dell'*an* e del *quantum* del tributo, nonché della ritualità dell'accertamento e della formazione del ruolo. Inoltre, sempre nel caso di contestazione del credito, per evitare un pregiudizio derivante dalla incapienza della massa attiva fallimentare, il legislatore ha espressamente previsto l'ammissione con riserva del credito tributario in contestazione, garantendo all'Amministrazione Finanziaria l'accantonamento delle somme contestate, in attesa della definizione del giudizio.

3.3 La riforma degli istituti preventivi

Uno dei rischi cui va incontro l'erario, nell'ambito della vicenda concorsuale, è strettamente connesso al divieto di azioni esecutive sul patrimonio del debitore e deriva dalla presenza del termine decadenziale entro cui l'Amministrazione Finanziaria ha l'onere di iniziare la riscossione dei tributi. In particolare, questo rischio si può concretizzare nell'ipotesi di attivazione di istituti volti a risolvere la crisi dell'impresa prima che essa sfoci nella dichiarazione di fallimento, qualora, successivamente al perfezionamento degli stessi, venga dichiarato il fallimento.

E' necessario fare una premessa avente ad oggetto il divieto di azioni esecutive sul patrimonio del debitore.

Per quanto concerne il fallimento, tale divieto è sancito dall'art. 51, comma 1 L.F., il quale stabilisce che *“salvo diversa disposizione di legge, dal giorno della dichiarazione di fallimento nessuna azione individuale esecutiva o cautelare, anche per crediti maturati durante il fallimento, può essere iniziata o proseguita sui beni compresi nel fallimento”*, in quanto il fallimento apre il concorso dei creditori sul patrimonio del fallito.

Questo divieto, insieme allo spopolamento del debitore – sancito dall'art. 42, comma 1 L.F. – è finalizzato ad ottenere la “cristallizzazione” del patrimonio del

debitore nell'ottica del soddisfacimento di ogni creditore secondo il principio della *par condicio creditorum*. Impedendo al singolo creditore di porre in essere azioni esecutive o cautelari individuali, si evita la creazione di situazioni di vantaggio per alcuni creditori e di svantaggio per altri.

Questo divieto realizza un effetto protettivo per il patrimonio del debitore e non è un divieto riguardante esclusivamente il fallimento; lo stesso, infatti, viene previsto anche con riferimento ad altre procedure concorsuali, in particolare per quegli istituti "preventivi", che risultano finalizzati ad evitare il successivo fallimento.

Per quanto attiene al concordato preventivo, l'art. 168, comma 1 L.F.⁸⁶ stabilisce che *"Dalla data della pubblicazione del ricorso nel registro delle imprese e fino al momento in cui il decreto di omologazione del concordato preventivo diventa definitivo, i creditori per titolo o causa anteriore non possono, sotto pena di nullità, iniziare o proseguire azioni esecutive e cautelari sul patrimonio del debitore"*. La norma fissa il divieto di azioni esecutive individuali e segna una cesura netta tra i creditori anteriori alla presentazione del ricorso – i quali possono essere soddisfatti esclusivamente nella fase di esecuzione del concordato – e quelli posteriori, i quali devono essere pagati per l'intero e alla scadenza e, in caso di inadempimento, possono agire esecutivamente sui beni del debitore.

Lo stesso divieto è poi sancito anche nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti. L'art. 182-bis, comma 3 L.F. prevede un blocco delle azioni esecutive e cautelari analogo a quello previsto dall' art. 168 L.F., differente – oltre che per l'estensione anche all'acquisizione di titoli di prelazione non concordati – soltanto sul piano temporale, in quanto il divieto scatta dalla data di pubblicazione e si protrae fino ai sessanta giorni successivi.

Pertanto, il legislatore, con il D.L. 31 maggio 2010, n. 78, ha esteso la tutela del patrimonio del debitore prevedendo la possibilità per quest'ultimo di proporre un'istanza di sospensione delle azioni esecutive e cautelari anche prima dell'accordo. Tale facoltà è prevista e disciplinata dal comma 6 dell' art.182-bis L.F.⁸⁷. e il risultato di tale procedimento è chiamato "pre accordo".

⁸⁶ Come modificato dal d.L. 22 giugno 2012, n. 83.

⁸⁷ Art. 182-bis, comma 6: *"Il tribunale, verificata la completezza della documentazione depositata, fissa con decreto l'udienza entro il termine di trenta giorni dal deposito dell'istanza di cui al sesto comma, disponendo la comunicazione ai creditori della documentazione stessa. Nel corso dell'udienza, riscontrata la sussistenza dei presupposti per pervenire a un accordo di ristrutturazione*

Va rilevato che l'anticipazione degli effetti rispetto all'accordo è possibile anche nell'ambito del concordato preventivo, tramite la presentazione di un concordato con riserva (cosiddetto "in bianco"). Tale istituto è disciplinato dall'art. 161, comma 6 L.F.⁸⁸ ed è finalizzato, appunto, all'anticipazione degli effetti conservativi del patrimonio del debitore, i quali scaturiscono dalla presentazione della domanda.

L'unico istituto preventivo che non prevede l'effetto protettivo sul patrimonio del debitore è il piano di risanamento (o piano "attestato"), disciplinato dall'art. 67, comma 3, lett. d) L.F., nell'ambito dell'azione revocatoria. L'unico effetto che la legge connette al piano attestato è dato dall'esonero dalla revocatoria fallimentare per gli atti compiuti in esecuzione dello stesso.

Quindi, volendo concludere, il divieto di azioni esecutive e cautelari individuali può scattare già con la pubblicazione del ricorso nel registro delle imprese, nel concordato con riserva, e con la pubblicazione dell'istanza di sospensione delle azioni esecutive, nel pre accordo relativo ad un accordo di ristrutturazione dei debiti.

Il rischio per l'erario, nel caso di istituti preventivi, si poteva porre nell'ipotesi in cui, successivamente alla chiusura del concordato preventivo o al perfezionamento di un accordo di ristrutturazione, venisse dichiarato il fallimento. Tale rischio consisteva nella possibilità che l'incaricato della riscossione, nelle more dell'esecuzione di uno

dei debiti con le maggioranze di cui al primo comma e delle condizioni per l'intergale pagamento dei creditori con i quali non sono in corso trattative o che hanno comunque negato la propria disponibilità a trattare, dispone con decreto motivato il divieto di iniziare o proseguire le azioni cautelari o esecutive e di acquisire titoli di prelazione se non concordati assegnando il termine di non oltre sessanta giorni per il deposito dell'accordo di ristrutturazione e della relazione redatta dal professionista a norma del primo comma. Il decreto del precedente periodo è reclamabile a norma del quinto comma in quanto applicabile".

⁸⁸ Art. 161, comma 6: "L'imprenditore può depositare il ricorso contenente la domanda di concordato unitamente ai bilanci relativi agli ultimi tre esercizi e all'elenco nominativo dei creditori con l'indicazione dei rispettivi crediti, riservandosi di presentare la proposta, il piano e la documentazione di cui ai commi secondo e terzo entro un termine fissato dal giudice, compreso fra sessanta e centoventi giorni e prorogabile, in presenza di giustificati motivi, di non oltre sessanta giorni. Nello stesso termine, in alternativa e con conservazione sino all'omologazione degli effetti prodotti dal ricorso, il debitore può depositare domanda ai sensi dell'articolo 182-bis, primo comma. In mancanza, si applica l'articolo 162, commi secondo e terzo. Con decreto motivato che fissa il termine di cui al primo periodo, il tribunale può nominare il commissario giudiziale di cui all'articolo 163, secondo comma, n. 3; si applica l'articolo 170, secondo comma. Il commissario giudiziale, quando accerta che il debitore ha posto in essere una delle condotte previste dall'articolo 173, deve riferirne immediatamente al tribunale che, nelle forme del procedimento di cui all'articolo 15 e verificata la sussistenza delle condotte stesse, può, con decreto, dichiarare improcedibile la domanda e, su istanza del creditore o su richiesta del pubblico ministero, accertati i presupposti di cui agli articoli 1 e 5, dichiara il fallimento del debitore con contestuale sentenza reclamabile a norma dell'articolo 18".

degli strumenti preventivi, fosse decaduto dal potere di notificare la cartella di pagamento⁸⁹.

Il legislatore è intervenuto con l'art. 4, comma 1, lett.b) del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 159, introducendo i commi 1-*bis* e 1-*ter* all'art. 25 del D.P.R. 602/73; la finalità della novella è quella di evitare la summenzionata decadenza e facilitare l'insinuazione al passivo sollevando l'agente della riscossione, in caso di successivo fallimento, dall'obbligo di notificare la cartella di pagamento⁹⁰.

In virtù del nuovo comma 1-*bis*, tutti i termini decadenziali, riportati nello stesso, hanno come *dies a quo* la pubblicazione del decreto di revoca del concordato preventivo o la pubblicazione della sentenza di risoluzione o annullamento dello stesso; mentre, nel caso di accordo di ristrutturazione, il *dies a quo* coincide con la pubblicazione della sentenza che dichiara l'annullamento dell'accordo.

Inoltre, ai sensi del nuovo comma 1-*ter*, se, successivamente alla chiusura dell'accordo di ristrutturazione o del concordato preventivo, viene dichiarato il fallimento del debitore, *“il concessionario procede all'insinuazione al passivo a sensi dell'art. 87, comma 2 senza necessità di notificare la cartella di pagamento”*. Queste disposizioni, quindi, possono essere lette in chiave di tutela dell'Amministrazione Finanziaria in quanto volte a preservarla dalle conseguenze di esiti negativi degli strumenti di prevenzione della crisi, soprattutto tenendo conto di possibili usi abusivi che il debitore può fare degli stessi.

4. Il coordinamento tra diritto concorsuale e diritto tributario

Uno dei principali temi che emergono nell'analisi dell'attuazione dei tributi nelle procedure concorsuali, è quello del coordinamento tra disposizioni spesso configgenti. Le disposizioni sono, da un lato, quelle dettate genericamente per l'attuazione dei crediti nelle procedure concorsuali; dall'altro lato, vi sono le disposizioni dettate specificamente per i crediti fiscali.

⁸⁹ In realtà era già operativo l'art. 168, comma 2 L.F. il quale stabilisce che *“le scadenze non si verificano”* nel caso di concordato preventivo. Nell'ipotesi di risoluzione o annullamento di un concordato preventivo o di un accordo di ristrutturazione, si riattivano le ordinarie procedure di riscossione.

⁹⁰ La novella potrebbe anche avere l'effetto di ridurre le iscrizioni a ruolo *“cautelari”* dopo l'accesso al concordato preventivo in bianco, diffuse proprio per evitare tale decadenza.

Questi corpi di norme rispondono ad esigenze differenti e molto spesso confliggenti; le norme dettate in materia di procedure concorsuali, ed in particolare per il fallimento, sono finalizzate a realizzare il maggior soddisfacimento del ceto creditorio, e solo in subordine si cerca di ottenere anche il mantenimento dei complessi produttivi e dei livelli occupazionali; nelle procedure preventive, quali il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione, il principale obiettivo è risolvere la crisi dell'impresa e sanare la situazione debitoria, ma comunque nell'ottica del massimo soddisfacimento dei creditori.

Dall'altro lato, le norme tributarie hanno come scopo preminente quello di attuare la pretesa tributaria, garantendo – anche nel contesto concorsuale – il maggior soddisfacimento possibile della pretesa del Fisco, sia in termini quantitativi, sia in termini temporali; si tratta di disposizioni finalizzate a garantire l'attuazione piena dei tributi anche nel peculiare contesto delle procedure concorsuali.

Nella procedura concorsuale la posizione del creditore pubblico entra in collisione con quelle degli altri creditori; in verità, è tipico della procedura concorsuale il conflitto tra creditori, costretti tutti a soddisfarsi su un patrimonio che, nella maggior parte dei casi, risulta esiguo ed insufficiente a soddisfare tutti i crediti insoluti. Tuttavia, rispetto al creditore pubblico tale conflitto è acuito dalla presenza di talune disposizioni comunemente lette come favorevoli per quest'ultimo.

Si tratta, insomma, di un conflitto teleologico tra i due corpi di norme, aggravato dall'assenza di disposizioni di raccordo e di norme fiscali specifiche per la procedura concorsuale⁹¹.

In questo articolato complesso di norme, dovrebbero prevalere i principi concorsuali dettati dalla legge fallimentare, sebbene sia alquanto difficile stabilire in termini assoluti e generali quale dei due corpi di norme prevalga.

Oltre alla carenza di un corpo unitario e completo di norme, ad aggravare la difficoltà di coordinamento, concorre la natura speciale di entrambi i corpi di norme; risulta quindi inapplicabile il principio della *lex specialis*.

⁹¹ Questo deficit normativo e la irrazionalità dell'impianto normativo vigente sono state denunciate da autorevole dottrina. Degno di nota il contributo di A.FANTOZZI, , *Considerazioni generali sul rapporto tra norme tributarie e norme fallimentari e sul giudizio di valore tra par condicio creditorum, interesse fiscale ed altri interessi pubblici diffusi*, in (diretto da) GHIA-PICCININNI-SEVERINI, *Trattato delle procedure concorsuali*, VI, Torino 2012, p. 423 ss.; si veda anche MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento*, Giappichelli, Torino 2011, p.1

Si potrebbe allora cercare un coordinamento leggendo le norme fiscali, nell'ottica dei principi cardine in materia di procedure concorsuali, quali risultano essere il principio della *par condicio creditorum* – cui è connesso il divieto di alterazione delle cause di prelazione – e il principio di concorsualità.

Del principio di concorsualità si è già detto nei precedenti paragrafi. Esso consiste nella necessità che qualsiasi credito – compresi quelli erariali – sia accertato con il procedimento di verifica formale dettato dagli artt. 92 e seguenti L.F.⁹².

In questo paragrafo mi occuperò, invece, del principio della *par condicio creditorum*⁹³ e del rapporto tra lo stesso e le norme fiscali, con particolare riferimento agli istituti della definizione agevolata (cosiddetta “rottamazione”) e della compensazione tributaria.

Il principio consiste nella parità di trattamento tra creditori esistenti al momento dell'apertura della procedura, i quali – salve cause di prelazione e le rare eccezioni previste *ex lege* – hanno diritto ad essere soddisfatti in egual proporzione sulla massa attiva fallimentare ed, attraverso la procedura, tutti subiscono in egual misura la compressione dei loro diritti⁹⁴.

Si tratta di un principio generale che – sancito dall'art. 2741, comma 1 cod. civ. – trova una piena concretizzazione nelle procedure concorsuali. Tuttavia, è difficile considerarlo come un principio generale dell'ordinamento, in quanto sono frequenti le deroghe allo stesso previste dal legislatore; la presenza di rilevanti eccezioni al principio in parola induce ad interrogarsi sull'effettività dello stesso, basti pensare al proliferare dei privilegi, oppure si pensi alla disciplina del concordato preventivo che prevede la possibilità di suddividere i creditori per posizione giuridica e interessi economici omogenei; la norma, certamente finalizzata ad una più facile composizione della crisi e dei conflitti, lascia uno spazio residuale al principio della *par condicio*⁹⁵.

⁹² Dei requisiti di concorsualità del credito tributario, cioè le caratteristiche che lo stesso deve avere per essere opponibile al fallimento, si dirà nel successivo capitolo II.

⁹³ Sulla valenza di detto principio si rinvia a P.PAJARDI, *Radici e ideologie del fallimento*, Giuffrè, Milano 2002, p.29; M.RESCIGNO, *Contributo allo studio della “par condicio creditorum”*, in *Riv. dir.civ.*, 1984, I, p.359.

⁹⁴ Cfr. NIGRO-VATTERMOLI, *op.cit.*, p. 44.

⁹⁵ In tal senso V.BUONOCORE, *Principio di eguaglianza e diritto commerciale*, in *Giur. Comm.*, 2008, I, 551; M.FABIANI, *La giustificazione delle classi nei concordati e il superamento della par condicio creditorum*, in PROTO, *Le classi dei creditori nel concordato preventivo*, IPSOA, Milano 2010, p. 8

Nonostante tale progressivo ridimensionamento, il principio ha tuttora un ruolo centrale nell'ambito delle procedure concorsuali, potendo essere definito come il principio organizzativo centrale delle stesse⁹⁶.

Tuttavia, come rilevato dalla dottrina⁹⁷ e dalla giurisprudenza costituzionale, è più corretto riferire il principio ai singoli vari istituti ed escludere che lo stesso abbia carattere assoluto generale; ciò in quanto il legislatore prevede vistose deviazioni dal principio, giustificate però da esigenze che, anch'esse, possono avere rilievo costituzionale. La Corte Costituzionale⁹⁸ ha, infatti, ribadito che le differenze di trattamento possono essere costituzionalmente legittime ed in linea con l'art. 3 Cost., se ed in quanto finalizzate a tutelare "ragioni apprezzabili" ed in attuazione di un valore costituzionale.

Il fallimento è, teoricamente, lo strumento attraverso cui giungere al massimo soddisfacimento del ceto creditorio, sulla base del principio del concorso, e quindi della *par condicio creditorum*.

La norma che sancisce l'operatività del concorso – in particolare il cosiddetto *concorso sostanziale* – è l'art. 51 L.F., riportante il divieto di azioni esecutive e cautelari individuali; la norma risulta finalizzata proprio alla tutela della *par condicio*. Vi sono, però, altre norme che si pongono in contrasto con quest'ultima, rappresentando delle deroghe alla stessa.

Una materia in cui l'ordinamento entra in "tensione" è quella degli effetti del fallimento sui rapporti giuridici preesistenti. Si tratta della disciplina, contenuta negli artt. 72-83-bis L.F., relativa agli effetti del fallimento sui contratti pendenti alla data di dichiarazione del fallimento, cioè quei contratti già perfezionati al momento di apertura della procedura ma non ancora eseguiti o non compiutamente eseguiti da entrambe le parti.

In tale contesto, il legislatore cerca di tutelare l'affidamento fatto dai terzi su tali contratti e si crea un contrasto tra la tutela dell'autonomia privata, nonché del principio *pacta sunt servanda*, e il principio della *par condicio*.

⁹⁶ Cfr. NIGRO-VATTERMOLI, *Op.cit.*, p. 45.

⁹⁷ In tal senso si veda LEOZAPPA, *Sul principio della par condicio creditorum nelle procedure concorsuali*, in PAPARELLA (a cura di), *Diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Giuffrè, Milano 2013, p.54.

⁹⁸ Cfr. Corte Cost., sent. 20 aprile 1989, n. 204; Corte Cost., sent. 18 giugno 1991, n.287.

Altra materia in cui possono porsi problemi legati al rispetto di quest'ultimo principio è il concordato fallimentare. L'art. 124, comma 2, lett.a) L.F. consente di suddividere il ceto creditorio in classi "secondo posizione giuridica ed interessi economici eterogenei"; la successiva lett. b) permette che i creditori collocati nelle diverse classi ricevano un trattamento differente.

Posto che risulti comunque vietata l'alterazione delle cause legittime di prelazione, la differenziazione incide – derogandovi – sulla regola della proporzionalità nel soddisfacimento dei creditori di pari rango, quindi incide sulla posizione dei chirografari⁹⁹.

Queste disposizioni sono considerate dalla dottrina maggioritaria come derogatorie della *par condicio creditorum*; tuttavia, non manca chi ha dato una differente lettura delle stesse, ritenendo che tale violazione non sussista, essendo la *par condicio* rimodellata e traslata nell'ambito delle singole classi¹⁰⁰.

Nell'ambito di ciascuna classe il principio della *par condicio* è rispettato, dovendo essere riservato un egual trattamento a tutti i creditori appartenenti alla medesima classe; non vi è, invece, egual trattamento tra le differenti classi, le quali sono discrezionalmente formate dal proponente. Quest'ultimo è comunque vincolato dal criterio della omogeneità di posizione giuridica ed interessi economici, il cui rispetto è soggetto al sindacato del Tribunale¹⁰¹¹⁰².

Inoltre, si deve porre l'accento su quella che è la principale caratteristica del concordato fallimentare; si tratta di un accordo tra il proponente e il ceto creditorio, raggiunto a maggioranza e sottoposto ad un vaglio del Tribunale, limitato alla regolarità della procedura e all'esito della votazione. Risulta, quindi, evidente che l'applicazione in via assoluta del principio della *par condicio* comporti una

⁹⁹ Cfr. G.BOZZA, *Formazione delle classi e alterabilità delle graduazioni legislative*, in *Fallimento*, all. n. 1, 2009, p.12.

¹⁰⁰ In tal senso, M.SANDULLI, *Concordato fallimentare. Chiusura del fallimento e i suoi effetti*, in *Trattato delle procedure concorsuali*, diretto da GHIA-PICCININNI-SEVERINI, IV, UTET Giuridica, Torino 2012, p.22.

¹⁰¹ Cass. civ., sent. 10 febbraio 2011, n. 3274. La Corte, in tale sentenza, esclude l'applicabilità del concetto di abuso del diritto nella formazione delle classi, qualora vi sia un'alterazione della *par condicio*, in quanto è lo stesso legislatore ad ammettere un trattamento differenziato con il solo limite della omogeneità di posizione giuridica ed interessi economici.

¹⁰² Secondo LEOZAPPA, *op.cit.* p. 64 "In questo quadro, appare evidente come sia la regola generale della suddivisione in classi a definire l'orizzonte normativo entro il quale è chiamato ad operare il principio della *par condicio* e non il contrario".

compressione dell'autonomia negoziale, espressa proprio nella votazione dei creditori.

In conclusione, si può affermare con certezza che, nell'ambito del concordato fallimentare, la portata del principio in parola sia notevolmente circoscritta e limitata alla sola formazione delle classi¹⁰³.

Le conclusioni raggiunte in tema di concordato fallimentare possono essere estese al concordato preventivo; nell'ambito di quest'ultima procedura, il principio opera solo all'interno delle singole classi di creditori, se previste, potendo essere previsti trattamenti differenziati tra classi¹⁰⁴.

Il terreno su cui si ha massima applicazione del principio della *par condicio* è, senza dubbio, la ripartizione dell'attivo. L'art.111, comma 1 stabilisce l'ordine di distribuzione del ricavato stabilendo, relativamente ai chirografari, che gli stessi partecipano “*in proporzione dell'ammontare del credito per cui ciascuno fu ammesso*”; questa disposizione costituisce un'applicazione concreta del principio della *par condicio*. Tuttavia, lo stesso art. 111, comma 1 prevede che i prededucibili debbano essere soddisfatti prima di tutti gli altri creditori; si tratta di crediti sorti dopo la dichiarazione di fallimento, e che costituiscono debiti della massa, oppure sorti precedentemente rispetto alla dichiarazione di fallimento ma che sono espressamente qualificati come prededucibili da una disposizione legislativa¹⁰⁵.

La possibilità che tali crediti – sorti successivamente alla dichiarazione di fallimento – siano “privilegiati” nella ripartizione del ricavato ha indotto la dottrina a ritenere assolutamente residuale il principio della *par condicio*¹⁰⁶.

Deve essere però rilevato che – sebbene la regola generale sia nel senso della sottrazione di tali crediti al concorso sostanziale – nell'ipotesi in cui le somme destinate al pagamento dei prededucibili non siano sufficienti all'integrale soddisfacimento di tutti i titolari di tali crediti, si apre un concorso sostanziale tra

¹⁰³ Va, però, rilevata l'estensione del principio, oltre i confini della procedura, attuata dall'art. 135, comma 1 L.F.. La norma stabilisce che il concordato approvato produce effetti anche nei confronti dei creditori concorsuali non concorrenti, per evitare che questi siano soddisfatti in misura maggiore rispetto a quelli insinuati, i quali hanno subito la falcidia concordataria.

¹⁰⁴ *Ibidem*, p. 69. L'Autore sostiene che “Quello della *par condicio* va considerato come un valore mezzo e non già un valore fine”.

¹⁰⁵ E' il caso dei compensi dei professionisti che abbiano concorso alla conclusione di un concordato preventivo poi seguito dal fallimento.

¹⁰⁶ Cfr. LEOZAPPA, *op.cit.*, p.58. L'Autore definisce l'esistenza dei crediti prededucibili come un “vulnus della parità di trattamento”.

questi ultimi, in quanto l'art. 111-bis, comma 5 prevede che *“la distribuzione deve avvenire secondo i criteri della graduazione e della proporzionalità”*. E' evidente, allora, come torni ad applicarsi il principio della *par condicio*, sia pur in un più ristretto ambito, quale è la “categoria” dei prededucibili.

Pertanto, sebbene il principio della *par condicio* non possa essere considerato come principio generale dell'ordinamento, vincolante in termini assoluti le dinamiche concorsuali, ritengo che nel campo della ripartizione dell'attivo esso trovi massima e compiuta applicazione.

Venendo ora alle disposizioni fiscali rispetto alle quali si pone un problema di compatibilità con il principio della *par condicio*, non può non rilevarsi il recente intervento legislativo attuato con il D.L. 22 ottobre 2016, n.193 (collegato alla Legge di Bilancio 2017).

L. art. 6 del D.L. 193/2016 ha previsto la cosiddetta “rottamazione dei ruoli”, cioè la definizione agevolata delle somme affidate agli agenti della riscossione per il periodo dal 2000 al 2016¹⁰⁷. ambito d'applicazione comprende tutte le somme iscritte a ruolo, comprendendo i contributi previdenziali ed assistenziali, nonché i tributi locali¹⁰⁸. Il beneficio per il debitore consiste nell'azzeramento delle sanzioni e degli interessi di mora.

Tralasciando la disciplina relativa alle modalità di adesione alla rottamazione dei ruoli, l'aspetto che rileva ai fini della presente trattazione è il trattamento riservato a tali somme nell'ambito delle procedure concorsuali.

Il comma 13 dell'art. 6 prevede che *“Alle somme occorrenti per aderire alla definizione di cui al comma 1, che sono oggetto di procedura concorsuale, nonché in tutte le procedure di composizione negoziale delle crisi d'impresa previste dal R.D. 16 marzo 1942, n. 267, si applica la disciplina dei crediti prededucibili di cui agli articoli 111 e 111-bis”*. Dalla norma si desume, innanzitutto, l'applicabilità dell'istituto nel fallimento, nel concordato preventivo, nella liquidazione coatta

¹⁰⁷ Inizialmente il periodo compreso era dal 2000 al 2015; in sede di conversione il beneficio è stato esteso anche al 2016.

¹⁰⁸ Sono esclusi dal campo di applicazione della norma soltanto i ruoli relativi all'IVA sulle importazioni, alle sanzioni dovute in base a sentenze penali di condanna, al recupero di aiuti di stato e alle somme costituenti risarcimento da danno erariale conseguenti a sentenze di condanna della Corte dei Conti.

amministrativa e nell'amministrazione straordinaria; ma ciò che più rileva è la trasformazione dei tributi erariali in crediti prededucibili.

Come già osservato in precedenza, i crediti prededucibili sono crediti della massa in quanto sorti in pendenza ed in occasione della procedura concorsuale; essendo sorti in pendenza di procedura in quanto funzionali alla stessa, non partecipano al concorso sostanziale e devono essere soddisfatti per l'intero e prima di tutti gli altri creditori concorrenti.

Poiché i crediti erariali sono in maggior parte privilegiati, l'effetto di tale trasformazione è una riduzione del passivo fallimentare privilegiato; tuttavia, l'adesione alla rottamazione è consentita soltanto se le risorse finanziarie a ciò necessarie non intacchino i pagamenti di tutte le somme privilegiate¹⁰⁹.

I primi commenti alla riforma sembrano essere contrastanti; una parte della dottrina pone l'accento proprio sulla alterazione della *par condicio creditorum*¹¹⁰, laddove un'altra parte della dottrina, tralasciando tale conseguenza della rottamazione, sottolinea i benefici della stessa sul ceto creditorio complessivamente inteso, comprensivo anche dei chirografari. Secondo tale impostazione, l'unico elemento rilevante sarebbe l'incremento della massa attiva derivante dalla eliminazione di sanzioni ed interessi di mora – che altrimenti dovrebbero trovare soddisfazione nell'ambito della procedura – e la contestuale riduzione del passivo chirografario¹¹¹.

Sebbene i creditori privilegiati siano garantiti, la previsione di cui al comma 13 può apparire – *prima facie* – lesiva per i creditori chirografari, i quali vedono ridursi le somme ad essi destinate in sede di riparto e che avrebbero dovuto essere distribuite secondo il criterio della proporzionalità. Ciò accade, in particolare, quando vengano trasformati in prededucibili dei crediti (erariali) che in precedenza avevano natura chirografaria¹¹².

Tuttavia, anche se in linea teorica appare condivisibile la prospettazione di un'alterazione della *par condicio*, ponendoci su di un piano prettamente pratico, non

¹⁰⁹ Cfr. SPARANO, *Rottamazione delle cartelle esattoriali. D.L. 193/2016, un'opportunità anche per le procedure concorsuali*, in <www.ilfallimento.it> del 03.11.2016, ultima cons.: 06.12.2017

¹¹⁰ In tal senso TOSO, *Fallimento e rottamazione dei ruoli esattoriali*, in <www.ilfallimentarista.it>, focus del 20 aprile 2017, ultima cons.: 06.12.2017. L'Autore sostiene, inoltre, che l'istituto possa coinvolgere solo i crediti tributari quantomeno concorrenti, cioè già ammessi al passivo.

¹¹¹ Cfr. RUGGIERO-BARISONE, *Definizione agevolata e procedure concorsuali*, in <www.ilfallimentarista.it>, focus del 20 aprile 2017, ultima cons.: 06.12.2017.

¹¹² Un esempio di crediti chirografari è costituito dall'aggio.

possono tacersi gli effetti vantaggiosi di tale procedura per ogni creditore, compresi i chirografari; ciò in quanto, se è vero che, laddove i crediti erariali chirografari non fossero trasformati in prededucibili, concorrerebbero alla ripartizione del ricavato con gli altri chirografari secondo la regola della proporzionalità, è anche vero che l'attivo fallimentare sarebbe ridotto dalla compresenza di sanzioni ed interessi di mora.

Un altro ambito in cui assume rilevanza il principio della *par condicio*, è rappresentato dalla compensazione tributaria in ambito fallimentare.

L'istituto della compensazione è disciplinato dall'art. 56 L.F., il quale prevede che *"I creditori hanno diritto di compensare coi loro debiti verso il fallito i crediti che essi vantano verso lo stesso, ancorché non scaduti prima della dichiarazione di fallimento."*

Questo istituto rappresenta una alterazione al funzionamento della *par condicio creditorum*, poiché il creditore del fallito che sia al tempo stesso debitore dello stesso, utilizzando il proprio credito verso il fallito per estinguere un debito nei confronti dello stesso, sottrae massa attiva alla procedura e si pone al di fuori del concorso dei creditori; in altri termini, il creditore-debitore risulta avvantaggiato rispetto agli altri creditori¹¹³.

Per evitare abusi, infatti, l'art. 56, comma 2 prevede che *"Per i crediti non scaduti la compensazione tuttavia non ha luogo se il creditore ha acquistato il credito per atto tra i vivi dopo la dichiarazione di fallimento o nell'anno anteriore"*.

Per quanto attiene alla compensazione fiscale in pendenza di fallimento¹¹⁴ la dottrina¹¹⁵ ritiene preminente la valutazione circa il rispetto della *par condicio creditorum*, considerando recessiva ogni valutazione di opportunità della compensazione.

Si ritiene, pertanto, ammissibile la compensazione di crediti erariali prededucibili con crediti del fallito verso l'erario sorti prima del fallimento, a condizione che gli altri crediti prededucibili siano integralmente soddisfatti; nell'ipotesi in cui l'erario si sia insinuato al passivo, la compensazione potrà essere effettuata in sede di

¹¹³ Cfr. NIGRO-VATTERMOLI, *Op.cit.*, p. 146.

¹¹⁴ Per un approfondimento sul tema si rinvia al capitolo III.

¹¹⁵ In tal senso S.M. MESSINA, *La compensazione tributaria in sede fallimentare*, in (a cura di) PAPARELLA, *Il diritto tributario delle procedure concorsuali*, Giuffrè, Milano 2013, p. 440 ss.

ripartizione dell'attivo, quando sarà possibile valutare se l'attivo risulti sufficiente al soddisfacimento degli altri crediti prededucibili¹¹⁶.

L'analisi relativa alla *par condicio creditorum* ed ai rapporti tra la stessa e le norme fiscali induce a concludere nel senso della applicazione di tale principio anche in ambito fiscale; in altri termini, nell'articolato quadro normativo, fiscale e fallimentare, un punto di contatto e coordinamento tra i due corpi di norme, sembra essere, appunto, la suddetta *par condicio creditorum*.

¹¹⁶ Cfr. *Ivi*, p. 442; L.MANDRIOLI, *La compensazione fiscale nel fallimento*, in *Corriere Trib.*, 2001, 284.

CAPITOLO II

LA RISCOSSIONE DEI TRIBUTI NEL FALLIMENTO

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. La natura concorsuale del credito tributario: condizioni per l'ammissione al passivo. – 2.1. L' insinuazione per sanzioni ed interessi. Il problema dell' aggio esattoriale. – 3. La legittimazione attiva alla richiesta di ammissione. – 4. Il titolo idoneo per l'insinuazione e la prova del credito tributario. – 4.1. Il ruolo e l'insinuazione in base a titoli diversi dal ruolo. Evoluzione giurisprudenziale. – 4.1.1. Il dibattito dottrinale sulla la necessità della notifica della cartella di pagamento. – 4.2. L' accertamento esecutivo. – 4.3. L' ingiunzione fiscale. – 5. Il procedimento di ammissione. Il problema della domanda cd. ultratardiva. – 6. Contestazione del credito: riparto di giurisdizione ed ammissione con riserva. – 6.1. Lo scioglimento della riserva. – 7. La sorte delle misure cautelari ante fallimento: il divieto di azioni esecutive e cautelari.

1. Introduzione

Il tema della riscossione dei tributi nel fallimento presenta caratteri peculiari, e per alcuni versi problematici, legati, da un lato, alla disorganicità del complesso quadro normativo di riferimento; dall'altro lato, alla necessità di individuare un equilibrio tra i due corpi di norme ed i principi caratterizzanti le stesse.

In tale contesto la giurisprudenza ha svolto un ruolo di indiscussa centralità, nel cercare di colmare le lacune lasciate dal legislatore e nel dare uno sviluppo ad un complesso di norme caratterizzato per decenni da staticità.

Inoltre, vi sono delle regole proprie del fallimento che, se calate nel contesto tributario, fanno sorgere dubbi interpretativi.

Ad esempio, l'effetto dello “spossessamento”¹ del fallito, e quindi della presenza del curatore fallimentare, incaricato di gestire la massa attiva fallimentare ai fini della

¹ Il fenomeno noto come “spossessamento” è disciplinato dall'art. 42, comma 1 L.F., il quale stabilisce che “*La sentenza che dichiara il fallimento, priva dalla sua data il fallito dell'amministrazione e della disponibilità dei suoi beni esistenti alla data di dichiarazione di fallimento*”. Tale effetto, rientrante tra quelli personali patrimoniali, è finalizzato a garantire che il patrimonio appreso al fallimento non sia depauperato dal fallito nelle more della procedura; garantisce, inoltre, una maggiore celerità della procedura, consentendo al curatore di operare con più ampia libertà su tali beni. Il fallito mantiene comunque la piena proprietà dei beni oggetto di

liquidazione della stessa, ha fatto sorgere alcuni dubbi applicativi legati principalmente ad una supposta ed apparente scissione del soggetto destinatario degli atti di accertamento ed esecutivi, nonché soggetto legittimato all'impugnazione degli stessi.

E' stato oggetto di trattazione in varie sentenze della Suprema Corte il tema della legittimazione all'insinuazione al passivo, giungendo all'affermazione della legittimazione dell'Amministrazione Finanziaria a proporre direttamente domanda di ammissione al passivo, senza la previa assegnazione del credito all'agente della riscossione².

Tra gli altri profili rilevanti vi è quello dell'identificazione degli atti che possono essere posti a fondamento della domanda di ammissione e il connesso tema della prova del credito tributario oggetto della domanda.

In tale ambito, l'evoluzione giurisprudenziale è approdata al superamento della necessità dell'iscrizione a ruolo, ammettendo la possibilità di una domanda fondata su atti diversi dal ruolo, in quanto risulta garantita la conoscenza della pretesa da parte del curatore, sì da consentirgli l'impugnazione dinanzi al giudice tributario.

Ulteriore profilo della procedura fallimentare incidente sulla materia tributaria, ed in particolare sulla riscossione, è il divieto di azioni esecutive di cui all'art. 51 L.F., il quale paralizza l'efficace strumento delle misure cautelari tributarie; le misure cautelari a favore dell'Amministrazione Finanziaria – la maggior parte delle quali utilizzabili direttamente dall'agente della riscossione senza previo intervento giurisdizionale del giudice tributario – cadono sotto la scure dell'art. 51, il quale priva il creditore pubblico di uno dei più efficaci e storicamente accreditati strumenti di attuazione del credito.

Nel presente capitolo saranno, quindi, esaminati i tratti caratteristici della riscossione nel contesto fallimentare, in particolare le modalità di ammissione del credito tributario al passivo del fallimento, i titoli idonei per l'insinuazione, nonché gli effetti di eventuali contestazioni mosse dal curatore.

spossestamento – i quali potrebbero non coincidere con l'intero patrimonio del fallito, laddove il curatore decida di non apprendere alcuni beni alla massa attiva fallimentare – fino al formale atto di liquidazione degli stessi.

² Sentenza Cassazione, Sez. Un. del 15 marzo 2012, n. 4126.

2. La natura concorsuale del credito tributario: condizioni per l'ammissione al passivo

Nell'analisi dell'ammissione al passivo del credito tributario, un primo tema da affrontare riguarda le condizioni necessarie alla stessa; in particolare, risulta essere preliminare alla predetta analisi identificare le caratteristiche che il credito tributario deve avere per poter essere considerato "concorsuale".

Si è già detto che il credito tributario, con l'apertura della procedura, cessa di avere caratteri di specialità per essere trattato al pari di qualsiasi altro credito del fallito³.

In altri termini, con la dichiarazione di fallimento, l'Amministrazione Finanziaria perde la possibilità di utilizzare gli strumenti – tra cui *in primis* le misure cautelari – funzionali alla ottimale riscossione del credito e diviene assoggettata a tutti i limiti previsti per il ceto creditorio.

Oltre al divieto di esperimento e prosecuzione di azioni esecutive e cautelari individuali, vi è l'onere per il creditore procedente, e quindi anche per il Fisco, di richiedere l'ammissione al passivo tramite la domanda di cui all'art. 93 L.F.⁴, ai fini della verifica del credito secondo la specifica procedura di accertamento formale del credito dettata dagli articoli 92 e seguenti L.F..

³ E', inoltre, venuta meno la possibilità di esecuzione del credito tributario all'esterno della procedura fallimentare ed in deroga all'art. 51 L.F.. In tal senso, G. D'ANGELO, *L'insinuazione al passivo fallimentare del credito*, in (a cura di) BASILAVECCHIA M.-CANNIZZARO S.-CARINCI A. *La riscossione dei tributi*, Milano, Giuffrè, 2011, p.298; L. DEL FEDERICO, *L'accertamento del passivo fallimentare per i crediti tributari*, in (a cura di) DIDONE A., *Le Riforme della legge fallimentare*, vol. 2, Torino, UTET Giuridica, 2009, p.2039.

⁴ La richiesta di ammissione al passivo avviene con la presentazione della *domanda di ammissione al passivo*, con cui si apre una fase giurisdizionale nella procedura. La domanda si propone con ricorso, il quale deve contenere – a pena di inammissibilità – gli elementi richiesti dall'art.93 L.F. (indicazione della procedura cui si intende partecipare e le generalità del creditore, indicazione della somma per cui si partecipa al concorso o del bene oggetto della pretesa, l'indicazione del bene su cui grava la prelazione e il titolo di prelazione, se trattasi di credito privilegiato, e la succinta esposizione dei fatti e degli elementi di diritto che costituiscono la ragione della domanda). La domanda deve essere presentata nel termine di trenta giorni prima dell'udienza di verifica del passivo (domanda tempestiva), se trasmessa successivamente è considerata domanda tardiva e ciò pone dei limiti in sede di riparti parziali. In ogni caso sono inammissibili – salvo la prova, da parte dell'interessato, del fatto che il ritardo sia dipeso da causa a lui non imputabile – le domande presentate decorsi dodici mesi dalla data del deposito del decreto di esecutività dello stato passivo; il termine è, però, prorogabile fino a diciotto mesi dal tribunale nell'ipotesi in cui vi sia la particolare complessità della procedura. In ogni caso, non possono essere proposte domande di ammissione dopo che siano state effettuate le ripartizioni dell'attivo.

L'onere di proposizione delle domande di ammissione al passivo e la successiva procedura di accertamento formale dei crediti costituiscono esplicitazione del *principio del concorso formale* dei creditori, sancito dall' art. 52 L.F..

A questa procedura – che si conclude con il decreto di esecutività, adottato dal giudice delegato, o con il decreto del tribunale a seguito di impugnazione⁵ – sono assoggettati indistintamente tutti i crediti per i quali si richiede il soddisfacimento nell'ambito della procedura concorsuale, anche quelli tributari, che non godono di particolari prerogative dal punto di vista procedimentale⁶.

L' unico “privilegio” di cui il Fisco può beneficiare in tale fase è dato dalla permanenza della giurisdizione esclusiva delle Commissioni Tributarie. In virtù di tale riserva di giurisdizione, le eventuali contestazioni che il curatore intenda muovere contro la domanda di ammissione al passivo del credito tributario devono essere decise dal giudice tributario, restando sottratte al sindacato del giudice delegato.

Un primo tema di rilievo è quello della identificazione delle condizioni che conferiscono carattere concorsuale al credito tributario, cioè consentono all'Amministrazione Finanziaria di insinuarsi al passivo.

La condizione necessaria per la proposizione della domanda di ammissione al passivo è la anteriorità della fattispecie costitutiva del tributo⁷. In verità, la regola della anteriorità della fattispecie costitutiva del credito – ai fini della opponibilità al fallimento – è regola generale, applicabile a tutti i crediti⁸.

Nel caso del credito tributario, essa si declina nella verifica del presupposto impositivo prima della dichiarazione di fallimento.

⁵ Pur avendo natura sostanziale di sentenza, nessuno di questi atti è idoneo a produrre effetti *erga omnes*. Tali provvedimenti, infatti, dispiegano i propri effetti esclusivamente ai fini del concorso ed hanno, quindi, mera efficacia endofallimentare. In tal senso, A. NIGRO-D. VATTERMOLI, *Diritto della crisi delle imprese*, Bologna, il Mulino, 2014, p. 220.

⁶ In tal senso, F. PAPARELLA, *Gli effetti della soppressione del ruolo e del nuovo accertamento esecutivo ai fini dell'ammissione al passivo fallimentare dei crediti fiscali*, in (diretto da) GHIA L. – PICCININNI C. – SEVERINI F., *Trattato delle procedure concorsuali*, VI, Torino, Utet Giuridica, 2012, p.648.

⁷ In tal senso F. TESAURO, *Appunti sugli adempimenti fiscali del curatore fallimentare*, in *Rass.trib.*, 1990, 242; M. MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento*, Torino, Giappichelli, 2011, p. 91; M. MONTANARI, *L'accertamento fallimentare dei crediti dopo la riforma*, in *Fallimento*, 2007, 1131; B. QUATRARO, *I rapporti tra procedure concorsuali e fisco*, in *Dir. Fall.*, 2008, I, 515.

⁸ Secondo F. TESAURO, *ibidem*, “Ciò che rileva ai fini della concorsualità è sempre il fatto, cui il credito si ricollega, non l'epoca dell'atto, che accerta o costituisce il credito”.

In altri termini, è rilevante che il fatto generatore del tributo si sia verificato prima dell'apertura della procedura; non rileva, invece, la circostanza che l'atto impositivo sia stato notificato prima di tale momento⁹.

2.1 L'insinuazione per sanzioni ed interessi. Il problema dell'aggio esattoriale

Per quanto riguarda sanzioni ed interessi, le riflessioni fatte con riferimento al credito per tributi necessitano di alcune precisazioni.

Infatti, se è vero che anche le sanzioni e gli interessi sono da considerarsi "concorsuali" nel senso della loro necessaria soggezione alla procedura di accertamento formale *ex artt.* 92 e ss., è differente la condizione di ammissibilità degli stessi al passivo.

La principale differenza tra il credito per tributi e quello per sanzioni è costituita dal (diverso) momento in cui tali crediti possono considerarsi sorti.

Come si è visto, il credito per tributi si considera sorto nel momento in cui si verificano i presupposti oggettivi e soggettivi dello stesso, prescindendo dal momento di emanazione dell'atto contenente la pretesa impositiva da parte dell'Amministrazione Finanziaria; il credito per sanzioni, invece, si considera sorto nel momento dell'adozione del provvedimento sanzionatorio da parte della Amministrazione Finanziaria¹⁰.

⁹ Emerge, dunque, una impostazione dichiarativista. Per un'analisi del dibattito dottrinario tra fautori della teoria costitutivista, secondo la quale l'obbligazione tributaria sorgerebbe con l'adozione di atti impositivi da parte del fisco o con la dichiarazione d'imposta del contribuente, e quelli della teoria dichiarativista, secondo la quale l'obbligazione tributaria sorgerebbe con il verificarsi del presupposto d'imposta, si veda A. FANTOZZI, *Gli schemi teorici di attuazione del prelievo*, in (a cura di) FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Padova, Utet Giuridica, 2012, p.398 ss.; MAURO, *op.cit.*, p.91.

¹⁰ La dottrina è pressoché unanime in tal senso. Si rinvia a A. CARINCI, *L'ammissione al passivo dei crediti tributari*, in in (a cura di) PAPARELLA, *Diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, Giuffrè, 2013, p.549; L. DEL FEDERICO, *L'accertamento del passivo fallimentare per i crediti tributari*, in (a cura di) DIDONE A., *Le Riforme della legge fallimentare*, vol. 2, Torino, UTET Giuridica, 2009, p.2042; G. D'ANGELO, *op.cit.*, p.317; M. PIERRO, *L'insinuazione dei crediti da sanzioni tributarie e la rilevanza del ruolo*, in *Corriere trib.*, 2010, 2371; *contra* C. ZAFARANA, *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Milano, IPSOA, 2010, p.327.

Con riferimento alle sanzioni, dunque, prevale la concezione costitutiva, in virtù della quale l'ammissione al passivo del credito richiede necessariamente la anteriorità della notifica dell'atto di irrogazione rispetto alla dichiarazione di fallimento. Se tale atto è il ruolo, ai fini della ammissione al passivo, sarà necessaria la anteriorità della notifica del ruolo al contribuente, pena il rigetto della domanda di ammissione per il relativo credito¹¹.

Le medesime considerazioni possono essere fatte per l'ammissione del credito per interessi. Ai sensi dell'art. 30 del D.P.R. 602/73, gli interessi di mora sono applicati sulle somme iscritte a ruolo – a partire dalla data della notifica della cartella e fino all'atto del pagamento – nell'ipotesi in cui il contribuente non rispetti il termine per l'adempimento, previsto dall'art. 25, comma 2 dello stesso decreto¹².

E' di tutta evidenza, quindi, che l'ammissione al passivo degli interessi di mora richiede la preventiva notifica della cartella di pagamento¹³ e, secondo parte della dottrina¹⁴, anche la maturazione degli stessi in data anteriore al fallimento.

La tesi sostenuta dell'Amministrazione Finanziaria¹⁵, secondo la quale partecipano al concorso anche gli interessi maturati fino alla formazione del ruolo, è stata criticata dalla dottrina in quanto tale credito finirebbe per gravare sul restante ceto creditorio¹⁶.

Anche in questo caso, la mancata notifica della cartella di pagamento – in quanto atto da cui deriva l'insorgere degli interessi e la opponibilità alla procedura – comporta l'esclusione del relativo credito dal passivo fallimentare.

Deve essere precisato che il credito per interessi, che sia stato validamente ammesso al passivo, segue la sorte del credito principale cui afferisce. Essendo gli interessi

¹¹ Cfr. G. D'ANGELO, *op.cit.*, p.317.

¹² Il termine in questione è di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento e, oltre ad essere il *dies a quo* da cui decorrono gli interessi, segna il momento da cui può essere iniziata l'esecuzione forzata.

¹³ Adempimento non più considerato necessario, invece, per l'insinuazione del credito per tributi.

¹⁴ *Idem*, p.317

¹⁵ Espressa nella circolare min. del 15 .11.2002, n.84/E

¹⁶ Secondo F. PAPARELLA, *op.cit.*, p. 653, gli interessi di mora partecipano al concorso nell'ammontare maturato fino alla data di apertura della procedura, mentre restano esclusi quelli maturati successivamente a tale momento. La posizione dell'Amministrazione Finanziaria, secondo l'Autore, sarebbe irragionevole, dato il divieto di estinzione dell'obbligazione tributaria concorsuale, determinando "*l'irrazionale conclusione di porre a carico degli altri creditori (peraltro, in via privilegiata) gli oneri dovuti al decorso del tempo conseguenti allo svolgimento della procedura concorsuale*".

degli accessori del credito principale, gli stessi assumeranno la stessa collocazione fallimentare di quest'ultimo. Di conseguenza, se il credito per tributi risulta essere privilegiato, anche gli interessi avranno – ai fini dell'ordine di distribuzione – la collocazione di credito privilegiato¹⁷.

Venendo alla dibattuta questione dell'aggio esattoriale, la normativa di riferimento è contenuta nell'art. 17 del D.Lgs. 13 aprile 1999, n.112¹⁸. Ai sensi del comma 1 *“L'attività dei concessionari viene remunerata con un aggio sulle somme iscritte a ruolo riscosse; l'aggio è pari ad una percentuale su tali somme da determinarsi, per ogni biennio, con decreto del Ministero delle Finanze”*; al successivo comma 3 si precisa che *“L'aggio a carico del debitore è dovuto soltanto nel caso di mancato pagamento entro la scadenza della cartella di pagamento”*.

Nella sentenza del 1 marzo 2010, n.4861, la Cassazione si occupa della questione della ammissibilità della richiesta di rimborso dell'aggio inserita nella domanda di ammissione al passivo¹⁹. Nel caso di specie, il giudice delegato aveva respinto la domanda di ammissione con riferimento all'aggio esattoriale e tale conclusione era stata poi confermata dal Tribunale di Lanciano in sede di opposizione di Equitalia Pragma s.p.a. al decreto di esecutività dello stato passivo.

La ricorrente Equitalia propugnava l'applicazione dell'art.17, comma 6 del D.Lgs 112/1999 anche alle procedure concorsuali e non solo a quelle esecutive individuali, come sostenuto dal giudice *a quo* e ciò sarebbe deducibile dalla legge delega n.337 del 1998, art.1 lett. e). Riteneva, quindi, necessario il ricorso all'interpretazione analogica, data la similitudine tra le due procedure, poiché *“con la procedura concorsuale si attua un pignoramento generale sul patrimonio del fallito in favore della massa dei creditori”*.

La Corte ritiene fondato tale motivo di impugnazione e, dopo aver ripercorso l'evoluzione legislativa in materia di aggio e averne riassunto i tratti fondamentali, ha

¹⁷ L'estensione del privilegio è oggi espressamente sancita dall'art. 54, comma 3 L.F., così come modificato dal D.Lgs. 5/2006. La norma, peraltro, rappresenta un'eccezione alla regola generale sancita dall' art. 55 secondo cui, durante la procedura fallimentare, è sospeso il decorso degli interessi.

¹⁸ Riordino del servizio nazionale della riscossione, in attuazione della delega prevista dalla legge 28 settembre 1998, n.337.

¹⁹ Il giudice delegato aveva respinto la domanda di ammissione con riferimento all'aggio esattoriale e tale conclusione era stata poi confermata dal Tribunale di Lanciano in sede di opposizione di Equitalia Pragma s.p.a. al decreto di esecutività dello stato passivo. Equitalia Pragma s.p.a. ricorre in Cassazione contro il decreto del Tribunale, facendo valere tre motivi, tra cui la violazione e/o falsa applicazione della L. 28 settembre 1998, n.337, art. 1, lett. e) e del D.Lgs. 13 aprile 1999, n.112, art. 17, comma 6. In relazione agli artt. 12 e 14 preleggi.

statuito che “non può ritenersi in alcun modo giustificato un diverso trattamento per il rimborso delle spese che il concessionario incontra per il recupero della somma iscritta a ruolo promuovendo un’azione esecutiva e di quelle che incontra per l’ammissione al passivo di un fallimento, che può ritenersi un’esecuzione generale sull’intero patrimonio del debitore”. Ammetteva, quindi, il relativo credito in via chirografaria.

Dalla lettura del comma 3 dell’art. 17 emerge che la notifica della cartella di pagamento sia un presupposto indefettibile per il sorgere dell’obbligazione avente ad oggetto il pagamento dell’aggio, in quanto atto prodromico all’inizio dell’esecuzione. L’aggio ha natura concorsuale se ed in quanto vi sia stato l’avvio della riscossione prima dell’apertura della procedura. Se la riscossione è avviata dopo la dichiarazione di fallimento, l’aggio non ha natura concorsuale e non può essere inserito nel passivo fallimentare.

La condizione per l’ammissione dell’aggio al passivo è che alla domanda di ammissione sia allegato l’estratto di ruolo con l’indicazione della data della notifica della cartella di pagamento; se, invece, la cartella di pagamento è notificata dopo l’avvio della procedura concorsuale, l’aggio non può essere ammesso al passivo²⁰.

Tuttavia, nei casi di accertamento esecutivo ai sensi dell’art. 29 del D.L. n. 78/2010 – salvo il caso di insinuazione diretta dell’ente impositore – essendo “fisiologicamente” assente la notifica della cartella di pagamento, il momento rilevante per valutare la concorsualità dell’aggio è rappresentato dall’affidamento dell’accertamento al concessionario della riscossione²¹.

Invero, non mancano posizioni dottrinali critiche nei confronti dell’ammissione al passivo dell’aggio esattoriale e della succitata sentenza²². Le principali critiche sono avanzate prendendo le mosse dal fondamentale principio della *par condicio creditorum* che, ad avviso di tale dottrina, sarebbe violato in quanto l’onere economico del compenso dell’agente della riscossione sarebbe traslato sul ceto

²⁰ Cfr. G. D’ANGELO, *op.cit.*, p.322.

²¹ Cfr. A. CARINCI, *op. cit.*, p. 565.

²² Si veda, in particolare, M. MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento*, Torino, Giappichelli, 2011, p.106 e ss.. Secondo l’Autore l’eventuale ammissione dell’aggio “provocherebbe inevitabilmente, oltre alla traslazione delle suddette spese – in concreto – in capo agli altri creditori del fallito, la violazione del fondamentale principio della *par condicio creditorum* cui è informata la liquidazione concorsuale, a causa dell’alterazione dello stato passivo”. Dei dubbi sono manifestati anche da G. D’ANGELO, *op.cit.*, p.320 e ss.

creditorio nel suo complesso; inoltre, viene denunciata una asimmetria a svantaggio degli altri creditori, i quali non hanno il medesimo diritto di insinuarsi anche per le spese della attività esecutiva.

La sentenza n. 4861/2010 della Cassazione è stata criticata anche per l'estensione dell'art. 17 del D.Lgs. 112//1999 alle spese di insinuazione al passivo; ciò in quanto l'istanza di ammissione proposta dall'agente della riscossione sarebbe inevitabilmente un'attività successiva alla dichiarazione di fallimento e, di conseguenza, difetterebbe del carattere concorsuale, derivante dall'antiorità del credito rispetto all'apertura della procedura²³.

Un ultimo profilo rilevante è quello della collocazione dell'aggio ritualmente ammesso. La Cassazione²⁴ ha affermato la natura chirografaria di tale credito, escludendo che lo stesso possa essere considerato inerente al tributo riscosso e, quindi, munito del relativo privilegio.

Secondo la Corte, l'aggio rimane comunque un compenso per l'attività resa dal concessionario all'ente impositore e *“tale natura trova conferma nella circostanza che il concessionario è autorizzato a trattenere l'aggio al momento del versamento dei tributi riscossi, ottenendo il pagamento immediato di quanto gli spetta per il servizio reso, senza che le somme entrino nelle casse dell'ente”*²⁵.

Restando ferma tale natura di compenso per l'attività svolta, *“l'aggio è oggetto di un credito diretto del concessionario nei confronti del debitore”*, pertanto non segue il credito riscosso nella collocazione fallimentare.

3. La legittimazione attiva alla richiesta di ammissione

Nel caso di crediti tributari, data l'esistenza di due soggetti – l'Ente impositore e il Concessionario della riscossione – legittimati alla riscossione di tale credito, si poneva un quesito relativo alla legittimazione attiva alla richiesta di ammissione.

²³ Cfr. G. D'ANGELO, op.cit., p.323.

²⁴ Cass. civ. sent. del 1 marzo 2010, n.4861; Cass. civ. sent. del 3 aprile 2014, n.7868; Cass. civ. sent. del 23 dicembre 2015, n.25932.

²⁵ Così Cass. civ. sent. del 3 aprile 2014, n.7868.

La Cassazione²⁶ è stata chiamata a pronunciarsi sulla sussistenza di una legittimazione autonoma dell'Ente impositore ad agire direttamente in sede fallimentare, in alternativa all'intervento dell'agente della riscossione.

Le Sezioni unite, con la sentenza n. 4126 del 15 marzo 2012, dopo aver affermato la legittimazione autonoma dell'ente impositore, hanno ammesso – come diretta conseguenza di tale autonoma legittimazione – la possibilità di insinuazione al passivo senza una precedente iscrizione a ruolo del relativo tributo.

Sebbene siano coeve alla suddetta sentenza posizioni divergenti della dottrina²⁷, tale intervento della Suprema Corte sembra essere stato dirimente.

La norma di riferimento è l'art. 87, comma 2 del D.P.R. 602/1973 che – dopo aver attribuito (comma 1) al concessionario della riscossione la legittimazione a presentare l'istanza di fallimento di cui all' art. 6 L.F. – prevede che, se il debitore è dichiarato fallito o sottoposto a liquidazione coatta amministrativa, *“il concessionario chiede, sulla base del ruolo, per conto dell' Agenzia delle entrate l'ammissione al passivo della procedura”*. Allo stesso modo, l'art. 33 del D.Lgs. 112/1999, con riferimento ai debitori sottoposti a procedure concorsuali, prevede che *“l'ente creditore iscrive a ruolo il credito ed il concessionario provvede all'insinuazione del credito in tali procedure”*.

In luogo dell'interpretazione strettamente letterale dell'art. 87, propugnata da una parte della dottrina²⁸, il Collegio ne adotta una sistematica, avente ad oggetto gli articoli 52 e 92 e ss L.F.. L'art.87 viene letto come norma con una “valenza esclusivamente processuale”, non idonea a derogare alla disciplina riportata nella Legge Fallimentare.

²⁶ Cass. Sez. U. sent. del 15 marzo 2012, n.4126.

²⁷L. DEL FEDERICO-F. MICONI, *Fallimento ed altre procedure concorsuali. L'amministrazione finanziaria è legittimata ad agire direttamente, in alternativa al concessionario della riscossione, per far valere il proprio credito?*, p. 3, in <www.fondazione.odc.pescara.it>, del 25 marzo 2013, ultima cons. 03.01.2018; G. INGRAO, *Concentrazione della riscossione nell'accertamento e riflessi sull'ammissione al passivo fallimentare*, in (a cura di) GLENDI C.-UCKMAR V., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, Cedam, 2011, p.148. Per la giurisprudenza Cass. civ. sent. dell'8 febbraio 2012, n.1776; M. MONTANARI, *Il nuovo verbo delle SS. UU. In materia di titolo di legittimazione ad agire per l'ammissione al passivo dei crediti tributari*, in Riv. Giur. Trib., 2012, 567.

²⁸ Cfr. L. DEL FEDERICO- F. MICONI, *op. cit.*, p. 3. Secondo gli autori, l'art. 87, menzionando espressamente il Concessionario della riscossione, attribuirebbe allo stesso una legittimazione esclusiva.

In effetti, il Concessionario della riscossione, esercitando le prerogative di cui agli articoli 87 del D.P.R. 602/1973 e 33 del D.Lgs. 112/1999, opera per conto dell'Ente impositore e ciò non priva quest'ultimo della titolarità del credito e dei relativi poteri ad esso connessi²⁹.

La Corte, infatti, puntualizza che *“il potere rappresentativo dell'Amministrazione Finanziaria allo stesso riconosciuto non vale ad escludere la titolarità del credito da parte di quest'ultima e, per l'effetto, il diritto di farlo valere nell'ambito della procedura fallimentare”*.

Concludendo, può considerarsi sussistente una legittimazione quantomeno concorrente dell'Ente impositore – nel cui interesse il Concessionario esercita i poteri di cui alle summenzionate norme – ad insinuarsi direttamente al passivo, anche senza l'intervento del Concessionario.

4. Il titolo idoneo per l'insinuazione e la prova del credito tributario

I creditori che chiedano di essere ammessi al passivo fallimentare devono, ai sensi dell'art. 93 L.F., presentare domanda di ammissione. Quest'ultima si propone tramite ricorso, il quale deve necessariamente contenere una serie di elementi indicati nell'art.93, comma 4³⁰, e deve essere corredata dei *“documenti dimostrativi del diritto del creditore”*.

Uno dei più accesi dibattiti in materia di riscossione dei tributi in pendenza di fallimento ha avuto ad oggetto proprio l'individuazione del titolo necessario

²⁹ In tal senso A. CARINCI, *L'ammissione al passivo dei crediti tributari*, in (a cura di) PAPARELLA, *Diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, Giuffrè, 2013, p. 551; A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, Pacini Editore, 2008, 15.

³⁰ Ai sensi dell'art.93, comma 4 il ricorso contiene *“1) l'indicazione della procedura cui si intende partecipare; 2) la determinazione della somma che si intende insinuare al passivo, ovvero la descrizione del bene di cui si chiede la restituzione o la rivendicazione; 3) la succinta esposizione dei fatti e degli elementi di diritto che costituiscono la ragione della domanda; 4) l'eventuale indicazione di un titolo di prelazione nonché la descrizione del bene sul quale la prelazione si esercita, se questa ha carattere speciale; 5) l'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata, al quale ricevere tutte le comunicazioni relative alla procedura, le cui variazioni è onere comunicare al curatore”*.

all'insinuazione al passivo, cioè il titolo legittimante la domanda di ammissione e richiesto dal comma 5 dell'art. 93.

Se è vero che i crediti tributari non sono sottratti alla procedura di verifica prevista dalla Legge Fallimentare agli articoli 92 e seguenti, al contempo non vi sono dubbi sui caratteri di specialità di tali crediti rispetto agli altri vantati dal ceto creditorio.

Non è possibile equiparare il credito tributario agli altri crediti ammessi al passivo, in quanto le modalità di formazione dei documenti giustificativi di siffatti crediti sono profondamente diverse da quelle relative a crediti di diversa natura.

Inoltre, sono differenti gli scenari che si aprono in caso di contestazione del credito tributario di cui viene richiesta l'ammissione, sussistendo la giurisdizione esclusiva del giudice tributario.

Quanto al primo punto, cioè la differente modalità di formazione dei documenti dimostrativi del credito tributario, nella dinamica della riscossione dei tributi si riscontra la coesistenza di atti autoprodotti dal debitore-contribuente, in virtù del principio cd. di autotassazione – in particolare, la dichiarazione d'imposta presentata dal contribuente – e di atti emanati unilateralmente dall'Amministrazione Finanziaria nei casi "patologici" di attuazione del tributo.

L'origine unilaterale degli atti dell'Amministrazione Finanziaria, nel contesto della procedura concorsuale, in cui regna il principio della *par condicio creditorum*, ha indotto a ritenere necessario che i documenti con cui la stessa richiede l'ammissione al passivo presentino dei caratteri di stabilità³¹, tali da fungere da contrappeso all'origine unilaterale degli stessi, cioè al potere autoritativo dell'Amministrazione Finanziaria.

Ciò ha indotto la giurisprudenza – insieme a larga parte della dottrina – ad escludere che la domanda di ammissione potesse essere sorretta soltanto da atti preparatori rispetto al ruolo, poiché poteva essere considerata carente quella stabilità della

³¹ Così L. DEL FEDERICO, *L'accertamento del passivo fallimentare per i crediti tributari*, in (a cura di) DIDONE A., *Le Riforme della legge fallimentare*, vol. 2, Torino, UTET Giuridica, 2009, p.2049; L. DEL FEDERICO-F. MICONI, *op. cit.*, p.5. L'Autore sostiene la necessità dell'iscrizione a ruolo anche a seguito della sentenza n. 4126/2012 delle Sezioni Unite, criticando tale sentenza, anche con riferimento alla ammissibilità della legittimazione autonoma dell'ente impositore.

pretesa in essi contenuta³². In altri termini, si richiedeva la certezza della pretesa fiscale al fine di non arrecare un pregiudizio alla posizione e agli interessi degli altri creditori.

Tuttavia, negli anni recenti, si è assistito ad un radicale cambiamento di approccio della giurisprudenza, culminato nella già citata sentenza n. 4126/2012 delle Sezioni Unite, nella quale viene riconosciuta la legittimità dell'insinuazione basata su atti precedenti l'iscrizione a ruolo, sia pur limitatamente ai casi di insinuazione diretta dell'Ente impositore.

L'analisi che segue avrà ad oggetto l'evoluzione giurisprudenziale ed il dibattito dottrinale sul titolo dimostrativo del credito fiscale nel contesto fallimentare e le principali novità derivanti dall'introduzione dell'accertamento esecutivo di cui all'art. 29 del D.L. n. 78/2010, il quale ha notevolmente ridimensionato la centralità del ruolo.

4.1 Il ruolo e l'insinuazione in base a titoli diversi dal ruolo. Evoluzione giurisprudenziale

Il ruolo, così come definito dall'art. 10, lett. b) del D.P.R. 602/1973³³, è *“l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'ufficio ai fini della riscossione a mezzo del concessionario”*. L'iscrizione a ruolo segna il passaggio dalla fase di accertamento del tributo a quella dell'adempimento dell'obbligazione tributaria, adempimento che potrà essere spontaneo o dovuto all'avvio della riscossione coattiva³⁴.

A seguito dell'iscrizione a ruolo – cioè dell'inserimento del nominativo del debitore e della relativa somma negli elenchi – questo viene consegnato all'Agente della

³² Così DEL FEDERICO L., *Gli accertamenti esecutivi e le procedure concorsuali*, in (a cura di) GLENDI C.-UCKMAR V., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, Cedam, 2011, p. 177; G. INGRAO, *op.cit.*, p.153; F. PAPARELLA, *op. cit.*, p. 668 e ss.

³³ Così come sostituito dall'art. 2 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46.

³⁴ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in (a cura di) COMELLI A.-GLENDI C., *La riscossione dei tributi*, Padova, Cedam, 2010, p. 46.

Riscossione che notifica la cartella di pagamento al debitore³⁵ e, decorso infruttuosamente il termine di sessanta giorni, concesso al debitore notificato per l'adempimento, intraprende l'azione esecutiva per la riscossione delle somme intimate nella cartella.

Questo sistema è stato interessato da una profonda riforma attuata con il D.L. 78/2010 che, all'art. 29, ha introdotto gli avvisi di accertamento esecutivi.

Rinviando l'analisi della riforma e dei relativi effetti sul piano concorsuale al successivo paragrafo, ciò che qui rileva è il significativo ridimensionamento del ruolo e il venir meno della sua centralità nella dinamica della riscossione.

Allo stato attuale – posto che gli accertamenti esecutivi sono emanati per IRPEF, IRES, IRAP E IVA e i connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni³⁶ – il ruolo rimane lo strumento per la riscossione di altri tributi indiretti, nonché per le somme dovute a titolo di tassazione separata, per quelle dovute in virtù di accertamento formale della dichiarazione ai sensi degli articoli 36 *bis* e 36 *ter* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché per le somme risultanti da sentenze del giudice tributario relative ad imposte indirette e locali.

Il ruolo, quindi, non è stato soppresso ma ha perso la sua centralità nella riscossione, poiché le principali imposte erariali rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 29 del D.L. 78/2010.

Fatta questa breve premessa circa le principali caratteristiche del ruolo, ciò che qui rileva è l'analisi del ruolo in quanto atto dimostrativo del credito fiscale in sede fallimentare e la possibilità di ammissione di tale credito sulla base di atti diversi dal ruolo.

Prima di giungere all'analisi della sentenza delle Sezioni unite n. 4126/2012 – la quale sembrerebbe aver fissato definitivamente dei principi in materia – sembra utile ripercorrere le varie posizioni assunte da dottrina e giurisprudenza e le relative argomentazioni.

Per lungo tempo la posizione pressoché unanime di dottrina e giurisprudenza³⁷ è stata – e tuttora la più autorevole dottrina³⁸ è orientata in tal senso – nel senso della

³⁵ L'art. 25 del D.P.R. 602/1973 prevede i termini decadenziali per la notifica delle cartelle di pagamento relative alle imposte sui redditi.

³⁶ Per i crediti erariali maturati dal periodo d'imposta 2007.

³⁷ In tal senso Cassazione sent. del 6 luglio 2001, n.9180; Cassazione sent. del 10 febbraio 2006, n.2994; Cassazione Sez. Un., sent. del 4 marzo 2009, n. 5165.

necessità, ai fini dell'ammissione al passivo, della iscrizione a ruolo e della notifica della relativa cartella di pagamento.

Il principale argomento posto alla base di questa tesi è dato da un'interpretazione strettamente letterale dell'art. 87, comma 2 del D.P.R. 602/1973, il quale stabilisce che “*il concessionario chiede, sulla base del ruolo, per conto dell’Agenzia delle entrate l’ammissione al passivo della procedura*”.

Da tale norma si desume la necessità della preventiva iscrizione a ruolo, il quale sarebbe l'unico titolo a legittimare l'insinuazione al passivo, non in quanto titolo esecutivo, ma in quanto (unico) titolo idoneo a conferire una certa stabilità alla pretesa tributaria; il ruolo sarebbe necessario per bilanciare – nell'ottica della *par condicio creditorum* – il potere autoritativo del fisco, che predispone unilateralmente gli atti impositivi, rispetto alla posizione degli altri creditori concorsuali. In quest'ottica, il ruolo risulta essere l'atto più assimilabile a quelli degli altri creditori³⁹.

Non sarebbero idonei a consentire all'Amministrazione Finanziaria di concorrere alla formazione del passivo fallimentare atti meramente interni, atti endoprocedimentali, sentenze non definitive delle commissioni tributarie e in generale tutti gli atti funzionali all'iscrizione a ruolo⁴⁰.

Altra parte della dottrina⁴¹, al contrario, focalizza l'analisi circa la natura del ruolo sulla funzione di atto della riscossione che lo stesso svolge; da ciò deriverebbe la necessità dello stesso solo nei casi di affidamento all'Agente della riscossione, mentre negli altri casi non sarebbe necessario, tenuto conto del fatto che il ruolo non attribuisce una maggiore stabilità alla pretesa fiscale, rispetto agli atti prodromici alla formazione dello stesso.

³⁸ Così F. PAPARELLA, *op. cit.*, p.661; QUATRARO B., *I rapporti tra procedure concorsuali e fisco*, in *Dir. Fall.*, 2008, I, 515.

³⁹ Così L. DEL FEDERICO, *L'accertamento del passivo fallimentare per i crediti tributari*, in (a cura di) DIDONE A., *Le Riforme della legge fallimentare*, vol. 2, Torino, UTET Giuridica, 2009, p.2049; F. PAPARELLA, *op. cit.*, p. 668.

⁴⁰ Una parte della dottrina ritiene che non sia necessario che l'iscrizione a ruolo sia a titolo definitivo, essendo ammissibile l'insinuazione per somme iscritte a ruolo a titolo provvisorio (cioè somme relative ad accertamenti non definitivi); in tal senso L. DEL FEDERICO, *ibidem*, p.2050.

⁴¹ In tal senso A. CARINCI, *L'ammissione al passivo dei crediti tributari*, in (a cura di) PAPARELLA, *Diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, Giuffrè, 2013, p. 554.

In effetti, il ruolo è mero atto riproduttivo del titolo originario, per cui è l'atto fondante l'iscrizione a ruolo a conferire stabilità alla pretesa.

Peculiare è poi la ricostruzione del regime di insinuazione del credito IVA, relativamente al quale già in passato si è ammesso l'insinuazione sulla base di atti anteriori al ruolo. La Cassazione nella sentenza del 16 giugno 2011, n. 13242 – ribadendo la posizione assunta in altre precedenti sentenze⁴² – ha affermato la ammissibilità dell'insinuazione per il credito IVA fondata sulla sola dichiarazione del contribuente.

Secondo la Corte, la dichiarazione è in sé sufficiente ai fini dell'ammissione al passivo *“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”*⁴³. Di conseguenza, se il curatore non muove contestazioni circa l'*an* e il *quantum* del tributo, il credito IVA può essere ammesso sulla base della sola dichiarazione, la quale risulta esaurire la fattispecie dell'accertamento tributario. Nel caso in cui il curatore muova delle contestazioni, invece, il credito non può essere ammesso neanche con riserva, se manca la previa iscrizione a ruolo.

Già prima di detta sentenza si era affermato un consolidato orientamento di legittimità⁴⁴ che ammetteva l'insinuazione al passivo per il credito IVA sulla base dell'avviso di pagamento di cui all'art. 60 del D.P.R. 633/1972⁴⁵. Questa giurisprudenza pone l'accento sul principio di autotassazione che fonda l'attuale sistema tributario, in cui la dichiarazione IVA, se non seguita da atti di rettifica del fisco, esaurisce da sola la fattispecie dell'accertamento. Inoltre *“essendo l'amministrazione finanziaria legittimata ad emettere sulla base della dichiarazione IVA, avviso di pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione [...] tale avviso deve considerarsi documento sufficiente per chiedere ed ottenere*

⁴² Così Cassazione sent. del 14 luglio 2004, n. 13027; Cassazione sent. del 10 febbraio 2006, n. 2994; Cassazione, sent. del 20 luglio 2007, n. 16120.

⁴³ In senso contrario la giurisprudenza di merito, Tribunale di Parma, 18 marzo 1999; Corte d'Appello di Milano 8 aprile 2003. *Contra* Tribunale di Reggio Calabria, 13 marzo 2007.

⁴⁴ Si veda la giurisprudenza di legittima di cui alla nota n. 41.

⁴⁵ Sulla natura non impugnabile dell'avviso di pagamento Cassazione Sez. Un., sent. del 26 luglio 2007, n. 16428.

l'ammissione al passivo [...] costituendo esso prova della esistenza dell'obbligazione tributaria"⁴⁶.

La successiva iscrizione a ruolo risulta necessaria soltanto nel caso in cui l'Amministrazione Finanziaria intenda insinuarsi anche per sanzioni ed interessi, posto che l'insinuazione sulla base della dichiarazione può riguardare solo il credito d'imposta. La ragione della necessità dell'iscrizione a ruolo è stata identificata dalla giurisprudenza nella natura affittiva degli effetti della pretesa di sanzioni ed interessi; tale natura affittiva implica il diritto per il contribuente di impugnare i provvedimenti in cui è riportata tale pretesa, pertanto non si può prescindere dall'esistenza di un atto impugnabile, al contrario di quanto avviene per il credito d'imposta⁴⁷.

Come già anticipato, le Sezioni Unite sono intervenute sulla questione del titolo legittimante la pretesa, con la sentenza del 15 marzo 2012, n. 4126.

Veniva presentato ricorso dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e dall'Agenzia delle Entrate⁴⁸ e la Sezione semplice rimetteva la questione alle Sezioni unite. La questione rimessa alle Sezioni Unite è *“se, nel quadro normativo vigente al momento della presentazione dell'istanza di ammissione, questa dovesse o meno essere preceduta dall'iscrizione a ruolo dei crediti azionati e dalla notifica della cartella di pagamento”*.

Dopo aver affermato la legittimazione autonoma dell'ente impositore a presentare la domanda di insinuazione, il Collegio – come questione consequenziale alla prima – risolve, in senso negativo, la questione circa la necessità della previa iscrizione a

⁴⁶ Cfr. Cass. sent. del 14 luglio 2004, n. 13027. Fortemente critico L. DEL FEDERICO, *L'accertamento del passivo fallimentare per i crediti tributari*, cit., p.2052, secondo cui questa giurisprudenza incorrerebbe nell'equivoco di considerare la dichiarazione del contribuente come elemento centrale del sistema di autoliquidazione, finendo per limitarsi a sostituire l'avviso di pagamento al ruolo. In senso contrario a tale orientamento anche M. MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento*, Torino, Giappichelli, 2011, p. 95, che muove una critica fondata sulla non autonoma impugnabilità dell'avviso di pagamento che finirebbe per arrecare un pregiudizio al debitore ed al restante ceto creditorio; la stessa critica è mossa da F. PAPARELLA, *Gli effetti della soppressione del ruolo e del nuovo accertamento esecutivo ai fini dell'ammissione al passivo fallimentare dei crediti fiscali*, cit., p. 665; G. INGRAO, *op. cit.*, p. 153.

⁴⁷ Così Cass. sent. del 14 luglio 2004, n. 13027; Cassazione Sez. Unite., sentenza del 4 marzo 2009, n. 5165. Per la dottrina si veda DI GENNARO G., *Istanza di ammissione al passivo fallimentare sulla scorta della sola dichiarazione tributaria*, in <www.ilcaso.it>, del 14 ottobre 2012, ultima cons.: 02.01.2018.

⁴⁸ Gli stessi avevano proposto domanda di ammissione al passivo sulla base di copia dei fogli di prenotazione.

ruolo. Posto che l'insinuazione da parte dell'Agente della riscossione è solo eventuale, ben potendo l'Ente impositore intervenire in via autonoma e diretta, la necessità del ruolo resta relegata alle ipotesi di insinuazione da parte dell'Agente della riscossione.

Dopo una disamina della normativa vigente, la Corte afferma la non indispensabilità del ruolo, ponendo a sostegno di tale tesi le sentenze relative al già citato regime di insinuazione del credito IVA, nonché l' art. 19 del D.M. Ministero delle Finanze del 28 dicembre 1989; tale norma prevedeva la possibilità di formazione del ruolo dopo la definitiva ammissione al passivo, *“così implicitamente denunciando la convinzione, da parte dello stesso Ministero creditore delle somme da riscuotere, della non necessità del ruolo”*⁴⁹.

A ciò si aggiungerebbe – secondo il Collegio – la non pertinenza delle sentenze della medesima Corte in cui si negava l'ammissione senza previa iscrizione a ruolo, in quanto emesse in casi di insinuazione del concessionario della riscossione, cioè *“in fattispecie che presuppone fisiologicamente la preventiva iscrizione a ruolo e la conseguente allegazione all'istanza di ammissione al passivo”*.

La Corte interpreta l'art. 87 del D.P.R. 602/1973 – da sempre posto a fondamento della tesi della necessità del ruolo – nel senso che la facoltà di insinuarsi al passivo, attribuita all'agente della riscossione, non comporta, come conseguenza ineludibile, che l'istanza di ammissione sia sorretta dal ruolo preventivamente formato; al contrario, la disposizione *“si limita a legittimare l'esattore, ove verificata l'intervenuta apertura della procedura concorsuale, a procedere esecutivamente anche a fronte della nuova procedura in corso”*.

Inoltre, tale lettura risulterebbe conforme all'art. 93 L.F. che non richiede l'allegazione del titolo esecutivo al ricorso per l'ammissione al passivo e non vi sarebbero ragioni per una deroga a tale norma con riferimento ai crediti tributari.

La conseguenza della mancanza della previa iscrizione a ruolo sarebbe – a parere del Collegio – non l'impossibilità di ammissione del credito ma il rigetto della domanda

⁴⁹ Secondo i primi commentatori della sentenza, tale richiamo sarebbe non pertinente, trattandosi di “norme regolamentari travolte dalla riforma del D. Lgs. n. 46/1999”, così L. DEL FEDERICO-F. MICONI, *Fallimento ed altre procedure concorsuali. L'amministrazione finanziaria è legittimata ad agire direttamente, in alternativa al concessionario della riscossione, per far valere il proprio credito?*, in <www.fondazione.odc.pescara.it>, del 25 marzo 2013, ultima cons. 03.01.2018.

da parte del giudice fallimentare, nel caso di contestazione da parte del debitore fallito. Quindi, la mancanza del ruolo sarebbe pregiudizievole per lo stesso creditore e non per il debitore soggetto alla procedura concorsuale⁵⁰.

Si assiste quindi ad un "declassamento"⁵¹ del ruolo, da presupposto indefettibile ai fini dell'ammissione al passivo a strumento utile a rafforzare la pretesa fiscale e la posizione dell'Amministrazione Finanziaria nel caso di contestazione da parte del debitore⁵².

4.1.1 Il dibattito dottrinale circa la necessità della notifica della cartella di pagamento

La dottrina che sostiene l'imprescindibilità dell'iscrizione a ruolo ai fini dell'insinuazione al passivo, attribuisce a tale atto una funzione "ricognitiva" del credito fiscale⁵³; da ciò deriverebbe la necessità, non soltanto della iscrizione a ruolo, ma anche della notifica della cartella di pagamento. Ciò in quanto il ruolo – pur sempre necessario per l'insinuazione – non produce effetti ai fini della riscossione, essendo all'uopo necessaria la notifica della cartella di pagamento.

Anche la giurisprudenza risalente⁵⁴ sosteneva la necessità, ai fini dell'insinuazione, della notifica della cartella di pagamento, poiché il ruolo sarebbe un atto meramente interno che necessita dell'ulteriore adempimento della notifica della cartella di pagamento per essere portato a conoscenza del contribuente⁵⁵.

⁵⁰ “ *Orbene, tenuto conto della circostanza che nel caso di contestazione del debitore erariale il giudice delegato non ha modo di verificare la fondatezza delle censure, essendo le relative questioni rimesse al giudice tributario, in mancanza del ruolo (ed ella relativa impugnazione) l'esito della domanda di ammissione dovrà essere necessariamente sfavorevole per il creditore, attesa l'impossibilità, per il giudice delegato del fallimento, di formulare giudizio di merito al riguardo*”.

⁵¹ Cfr. A. CARINCI, *op. cit.*, p. 553.

⁵² Tali conclusioni sono state criticate da L. DEL FEDERICO-F. MICONI, *op. cit.*, p. 7 perché in quanto alterano il riparto legale delle competenze tra ente impositore ed Agente della riscossione, aumentando notevolmente la discrezionalità del primo; soprattutto, viene contestata un'alterazione della concorsualità, in quanto risulterebbe “*decurtato l'attivo fallimentare a favore del fisco ed in danno dei creditori di diritto comune, alterando l'equilibrio legale del concorso*”.

⁵³ Così F. PAPARELLA, *op. cit.*, p. 669.

⁵⁴ Così Cassazione, sent. del 17 giugno 1998, n.6032; Cassazione, sent. del 26 settembre 2003, n. 14301; Cassazione, sent. del 24 febbraio 2006, n. 4235.

⁵⁵ Sulla necessità della notifica della cartella per la produzione di effetti nei confronti del contribuente M. BASILAVECCHIA, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei*

La necessità della notifica della cartella è posta in correlazione con il diritto del contribuente fallito di contestare la pretesa e con la permanenza della giurisdizione del giudice tributario anche nel contesto fallimentare.

La mancanza di un atto autonomamente impugnabile – quale, appunto, la cartella – comporterebbe un pregiudizio al fallito, il quale si vedrebbe privato di tutela giurisdizionale, sia in sede fallimentare, non potendo contestare il credito dinanzi al giudice delegato, sia in sede tributaria, mancando un atto impugnabile.

Poiché in pendenza di procedura fallimentare, è il curatore ad essere legittimato all'impugnazione di atti tributari sopraggiunti alla dichiarazione di fallimento, è il curatore a dover essere edotto della pretesa fiscale.

Infatti, la Cassazione⁵⁶ ha ribadito la necessità di notificare la cartella al curatore fallimentare in quanto vi è *“l'esigenza che a tale organo sia consentito di impugnare il ruolo, sottoponendo al giudice tributario le contestazioni estranee alla giurisdizione del giudice fallimentare”*⁵⁷.

Sarebbe la funzione di consentire l'accesso al giudice tributario a rendere necessaria la notifica della cartella di pagamento⁵⁸.

Tuttavia, la giurisprudenza più recente ha condivisibilmente superato questo argomento⁵⁹. Partendo dal riconoscimento della autonoma impugnabilità del ruolo⁶⁰,

tributi, in (a cura di) COMELLI A.-GLENDEI C., *La riscossione dei tributi*, Padova, Cedam, 2010, p.48.

⁵⁶ Cassazione, sent. del 27 giugno 2011, n. 14116.

⁵⁷ In senso adesivo L. DEL FEDERICO, *L'accertamento del passivo fallimentare per i crediti tributari*, cit., p.2046; M. MAURO, *op.cit.*, p. 95; F. PAPARELLA, *op.cit.*, p. 668; B. QUATRARO, *op.cit.*, p. 515.

⁵⁸ Per una disamina delle funzioni della cartella di pagamento si rinvia a S. MARZO, *Il ruolo e la cartella di pagamento nelle procedure concorsuali: l'accesso alla giustizia tributaria*, in <www.ilfallimentarista.it>, focus del 28 maggio 2012, ultima cons.:10.01.2018.

⁵⁹ In tal senso Cass. Sez. Un. N. 4126/2015; Cassazione, ord. del 31 maggio 2011, n. 12019; Cassazione, sent. del 13 ottobre 2011, n. 21189; Cassazione, sent. del 26 febbraio 2008, n. 5063. Secondo Cassazione, sent. del 17 marzo 2014, n. 6126, gli artt. 87 e 88 del D.P.R. 602/1973 non fanno alcun riferimento alla necessità della notifica della cartella di pagamento.

⁶⁰ Relativamente alla autonoma impugnabilità del ruolo, era stata prospettata la carenza di interesse ad agire ai sensi dell'art. 100 c.p.c., poiché il ruolo non consente da solo l'avvio dell'esecuzione forzata, di conseguenza non sarebbe idoneo ad ingenerare quel pregiudizio per il contribuente, che consente di ritenere sussistente l'interesse ad agire (cioè ad impugnare l'atto dinanzi alle commissioni tributarie). La giurisprudenza di legittimità ha, quindi, affermato che il ruolo risulti essere autonomamente impugnabile quando sia idoneo a produrre effetti già prima della notifica della cartella di pagamento, annoverando l'ipotesi di domanda di ammissione al passivo tra i casi in cui il ruolo produce i suddetti effetti. In tal senso, Cassazione, ord. del 6 marzo 2015, n. 4632. Sulla autonoma impugnabilità di atti che portano a conoscenza del contribuente la pretesa tributaria si veda, Cassazione, ord. del 26 marzo 2013, n. 7630; Cassazione, sent. de

e individuando nel ricorso contenente la domanda di ammissione l'atto idoneo a rendere il curatore edotto della pretesa fiscale, si è assestata su una diversa posizione, cioè quella della non necessità della notifica della cartella di pagamento.

Su tali basi, infatti, la cartella di pagamento non sarebbe necessaria né ai fini della conoscenza della pretesa fiscale – che può avvenire mediante allegazione dell'estratto di ruolo al ricorso per l'ammissione al passivo – né ai fini dell'accesso al giudice tributario.

Quanto all'identificazione del *dies a quo* da cui computare il termine decadenziale per l'impugnazione del ruolo, può ragionevolmente ritenersi che, in virtù dell'equiparazione della conoscenza effettiva della pretesa alla notifica della cartella⁶¹, tale termine decorra dalla proposizione della domanda di ammissione⁶².

Il nuovo orientamento della Corte è condiviso da una parte della dottrina⁶³ che, però, opera una distinzione fondata sulla funzione del ruolo.

Si distinguono i casi in cui il ruolo funge solo da atto della riscossione⁶⁴ da quelli in cui lo stesso assolve anche la funzione di atto di imposizione⁶⁵. Nel primo caso si ritiene non indispensabile la notifica della cartella di pagamento, in quanto si tratta di ipotesi in cui la pretesa fiscale ha origine da – e viene vantata con – atti diversi e antecedenti al ruolo.

Diversamente, nel caso in cui il ruolo funga – oltre che da atto della riscossione – anche da atto impositivo, la notifica della cartella sembra essere necessaria. Si tratta di casi in cui l'Amministrazione formalizza l'esito di controlli tramite l'iscrizione a ruolo e quindi vanta formalmente la pretesa fiscale. In questa ipotesi il ruolo ha

l' 5 ottobre 2012, n. 17010; Cassazione, sent. del 22 luglio 2011, n. 16100. Relativamente all'impugnabilità degli avvisi di irregolarità ai sensi dell'art. 36 *bis* del D.P.R. n. 600/1973 si veda Cassazione, sent. del 11 maggio 2012, n. 7344.

⁶¹ In Cassazione, sent. del 4 febbraio 2011, n. 2728 si individua il *dies a quo* – nel caso di notifica nulla – nel momento di effettiva conoscenza del provvedimento.

⁶² In senso adesivo S. MARZO, *op. cit.*

⁶³ L. A. BOTTAL, *Profili problematici dei crediti tributari (erariali) nel fallimento*, in <www.ilfallimentarista.it>, focus del 30 aprile 2015, ultima cons.:10.01.2018; A. CARINCI, *L'ammissione al passivo dei crediti tributari*, cit., p.555 e ss.

⁶⁴ Si tratta di ipotesi di liquidazione formale di imposte non versate ma dichiarate, ipotesi di iscrizione a ruolo sulla base di una sentenza o a seguito di avviso di accertamento; in tutti questi casi il credito trova fondamento nell'atto originario e non nel ruolo.

⁶⁵ E' il caso di liquidazione e controllo formale della dichiarazione ai sensi degli articoli 36 *bis* e 36 *ter* del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 54 *bis* del D.P.R. n. 633/1973.

natura recettizia e deve necessariamente essere notificato tramite la cartella di pagamento⁶⁶.

4.2 L'accertamento esecutivo

L'art. 29 del D.L. del 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, ha introdotto l'avviso di accertamento "esecutivo", concernente le imposte IRAP, IRES, IRPEF, IVA e le connesse sanzioni⁶⁷. La novella interessa gli atti emessi da 1 ottobre 2011 e con riferimento ai periodi d'imposta dal 2007 in poi.

La caratteristica degli avvisi d'accertamento esecutivi è quella di fungere da precetto, infatti, contengono l'intimazione ad adempiere entro il termine di sessanta giorni e l'avvertimento che, decorso infruttuosamente suddetto termine, la riscossione coattiva sarà intrapresa senza che sia necessaria l'ulteriore notifica di altri atti. Di conseguenza, avendo funzione esattiva, essi sostituiscono la cartella di pagamento.

La novella è stata ispirata da ragioni di semplificazione e velocizzazione dei processi di riscossione coattiva ma la dottrina la considera norma "fuori sistema"⁶⁸, in quanto non inserita in una riforma complessiva⁶⁹.

A conferma di tale assunto vi è la previsione secondo cui "*i riferimenti contenuti in norme vigenti al ruolo ed alla cartella di pagamento si intendono effettuati ad atti di cui alla lettera a)*" – cioè l'avviso di accertamento ed il provvedimento di irrogazione delle sanzioni – mentre quelli fatti alle "*somme iscritte a ruolo si intendono effettuati alle somme affidate agli agenti della riscossione*".

In virtù di quanto detto con riferimento all'insinuazione al passivo sulla base del ruolo, vi è da chiedersi quale siano gli effetti di siffatta riforma.

⁶⁶ Cfr. A. CARINCI, *op. cit.*, p.556.

⁶⁷ Per le imposte non comprese nel campo di applicazione del D.L. n. 78/2010 continuano ad essere richiesti l'iscrizione a ruolo e la notifica della cartella di pagamento.

⁶⁸ Cfr. F.PAPARELLA, *op. cit.*, p. 644 che definisce il nuovo sistema come privo di giustificazione in quanto in ambito fallimentare comunque vige il divieto *ex art. 51 L.F.* che preclude qualsiasi attività esecutiva del singolo creditore.

⁶⁹ Critico anche L. DEL FEDERICO, *Gli accertamenti esecutivi e le procedure concorsuali*, in (a cura di) GLENDI C.-UCKMAR V., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, Cedam, 2011, p.161.

Il primo profilo di indubbia rilevanza è quello della individuazione del titolo legittimante l'insinuazione al passivo.

I primi commentatori della riforma, partendo dalla equiparazione dell'affidamento delle somme all'agente della riscossione all'iscrizione a ruolo, sostengono che il primo momento in cui è possibile l'insinuazione al passivo sia quello in cui avviene tale affidamento⁷⁰, cioè decorsi trenta giorni da quando l'avviso di accertamento è divenuto esecutivo⁷¹.

Rispetto all'insinuazione di crediti iscritti – o iscrivibili – a ruolo, in questo caso, secondo la dottrina⁷², si assiste ad un'anticipazione dell'ammissione al passivo⁷³; nel caso di accertamento esecutivo, infatti, tale atto è l'unico notificato al contribuente, senza la successiva notifica della cartella di pagamento.

La tesi della necessità dell'affidamento delle somme all'Agente della riscossione è sostenuta dagli stessi autori che ritengono imprescindibile l'iscrizione a ruolo ai fini dell'ammissione al passivo, per crediti relativi ad imposte non rientranti nel campo di applicazione dell'art. 29 del D.L. n. 78/2010⁷⁴.

Tuttavia, vi è altra parte della dottrina⁷⁵ che, invece, sostiene l'ammissibilità di un'insinuazione già prima dell'affidamento e, in tal caso, la stessa è necessariamente effettuata dall'Ente impositore.

Poiché l'avviso di accertamento esecutivo è l'unico atto notificato al contribuente, sembra ammissibile una legittimazione concorrente dell'ente impositore⁷⁶ – autore di

⁷⁰ In tal senso L. DEL FEDERICO-F. MICONI, *Fallimento ed altre procedure concorsuali. L'amministrazione finanziaria è legittimata ad agire direttamente, in alternativa al concessionario della riscossione, per far valere il proprio credito?*, cit., p.6; M. MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 100.

⁷¹ L'atto diviene esecutivo decorsi sessanta giorni dalla notifica al contribuente.

⁷² Cfr. G. INGRAO, *Concentrazione della riscossione nell'accertamento e riflessi sull'ammissione al passivo fallimentare*, in (a cura di) GLENDI C.-UCKMAR V., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, Cedam, 2011, p. 155 e ss.; M. MAURO, *op. cit.*, p. 101.

⁷³ Secondo F. PAPARELLA, *op. cit.*, p. 690, tale anticipazione comporterebbe il rischio di un consistente aumento delle contestazioni e quindi delle ammissioni con riserva, vanificando, così, l'obiettivo di velocizzazione che ha portato alla riforma attuata con il D.L. n. 78/2010.

⁷⁴ Così L. DEL FEDERICO, *op.cit.*, p.6; G. INGRAO, *op.cit.*, p.156; M. MAURO, *op. cit.*, p. 101.

⁷⁵ Cfr. A. CARINCI, *L'ammissione al passivo dei crediti tributari*, cit., p. 561.

⁷⁶ In senso contrario F. PAPARELLA, *op. cit.*, p. 678 sostiene la legittimazione esclusiva dell'agente della riscossione alla riscossione delle somme, sulla base di una interpretazione letterale dell'art. 29 del D.L. n. 78/2010. Di conseguenza, anche le operazioni di insinuazione al passivo – quale attività funzionale alla riscossione – rientrerebbero nella sfera di competenza di tale soggetto.

tale atto – applicando le considerazioni enunciate dalle Sezioni Unite nella sentenza summenzionata⁷⁷ con riferimento all’ insinuazione al passivo sulla base del ruolo⁷⁸.

Nel caso di insinuazione ad opera dell’Agente della riscossione, vi è un primo limite, di carattere temporale, rappresentato dal decorso di trenta giorni⁷⁹ dal momento in cui l’avviso di accertamento diviene esecutivo⁸⁰.

L’insinuazione dell’Agente della riscossione trova poi un ulteriore limite, questa volta di tipo quantitativo, potendo lo stesso insinuarsi solo nei limiti della somma intimata; nel caso di contestazione tale somma è pari al 30% dell’imposta. Si applica, cioè, la disciplina delle iscrizioni a ruolo in base ad accertamenti non definitivi, di cui all’art. 15 del D.P.R. 602/1973.

Nel caso di insinuazione sulla base di atto definitivo, al contrario, tale limite quantitativo non sussiste e l’insinuazione avviene per l’intero importo, comprensivo di interessi e sanzioni.

Un caso peculiare, in cui non opera il suddetto limite quantitativo e l’insinuazione risulta temporalmente anticipata, è quello previsto dall’art. 29 lett. c) del D.L. n. 78/2010.

La disposizione si applica nei casi di “*fondato pericolo per il positivo esito della riscossione*” e consente l’avvio della riscossione, decorsi i sessanta giorni dalla notifica dell’atto, per l’intero ammontare – quindi comprensivo di interessi e sanzioni – anche prima del decorso dei termini previsti dalle lett. a) e b), cioè senza l’applicazione del termine di improcedibilità di trenta giorni. E’ di tutta evidenza l’analogia con l’art. 15 *bis* del D.P.R. n. 602/1973, norma disciplinante l’iscrizione

⁷⁷ Sentenza del 15 marzo 2012, n. 4126. Come già visto in precedenza, la Corte afferma che “*il potere rappresentativo dell’Amministrazione Finanziaria allo stesso riconosciuto non vale ad escludere la titolarità del credito da parte di quest’ultima e, per l’effetto, il diritto di farlo valere nell’ambito della procedura fallimentare*”.

⁷⁸ In tal caso i termini sarebbero ancor più brevi, non dovendosi rispettare il termine per l’affidamento delle somme al concessionario della riscossione.

⁷⁹ Nel provvedimento del 30 giugno 2011, emanato dal Direttore dell’Agenzia delle entrate, di concerto con il Ragioniere generale dello Stato, si precisa che “*ove il flusso di carico, in assenza di un fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, sia comunque trasmesso nel periodo intercorrente tra il termine ultimo per il pagamento e il trentesimo giorno successivo, l’affidamento formale della riscossione ... si intende effettuato al trentunesimo giorno successivo alla data ultima per il pagamento*”.

⁸⁰ Non è, invece, rilevante l’ulteriore termine di improcedibilità di 180 giorni decorrenti dall’affidamento, previsto dall’art. 29 lett. b). Si tratta, infatti, di un termine relativo all’inizio dell’esecuzione forzata che nel fallimento, in virtù del divieto di cui all’art. 51 L.F., non può comunque essere intrapresa.

nei ruoli straordinari. L'art. 15 *bis* consente, infatti, l'iscrizione “*di imposte, interessi e sanzioni [...] per l'intero importo risultante dall'avviso di accertamento*”.

Il presupposto della formazione dei ruoli straordinari è fissato dall'art. 11 del medesimo decreto e consiste nel “*fondato pericolo per la riscossione*”.

Al di là della differenza terminologica tra l'art. 11 e l'art. 15 *bis*⁸¹, tra le due norme non vi è alcuna differenza sostanziale: in entrambi i casi il presupposto della riscossione dell'intera somma è costituito dal medesimo *periculum in mora*, cioè il rischio di una mancata riscossione integrale del credito, da valutare tenendo conto della situazione finanziaria del debitore⁸². In entrambi i casi si tratta di istituti cautelari a garanzia del credito fiscale.

Di conseguenza, le considerazioni svolte con riferimento al ruolo straordinario di cui all'art. 11 del D.P.R. n. 602/197 possono essere applicate anche alle recenti previsioni di cui al D.L. n. 78/2010.

La questione su cui dottrina e giurisprudenza di legittimità sono in disaccordo è la possibilità di considerare il fallimento come circostanza integrante il *periculum in mora* ai fini dell'iscrizione nei ruoli straordinari o dell'applicazione dell'art. 29 lett.c), nel caso di accertamento esecutivo.

In giurisprudenza⁸³ è assolutamente pacifica l'integrazione del *periculum in mora* a seguito dell'apertura della procedura concorsuale, poiché con la dichiarazione di fallimento si apre il concorso dei creditori ed il fisco si troverebbe a dover concorrere con altri soggetti nella ripartizione dell'attivo, rischiando di non riuscire a far valere il credito per il suo completo importo.

Dalla prassi fallimentare emerge che raramente tutti i creditori ammessi al concorso sono interamente soddisfatti alla chiusura della procedura, soprattutto i creditori che hanno proposto domanda di ammissione tardiva o ultratardiva, poiché la presentazione tardiva della domanda priva il creditore del diritto di partecipare ai riparti già avvenuti e di chiedere la ripetizione degli stessi, salvo la prova che il ritardo sia dipeso da causa non imputabile e salve le cause di prelazione.

⁸¹ L'art. 11 parla di “*fondato pericolo per la riscossione*”, mentre l'art. 15 *bis* di “*fondato pericolo per il positivo esito della riscossione*”.

⁸² Secondo Comm. Trib.Reg. Sicilia, Palermo, 15 febbraio 2012, n.20 anche il *quantum* del credito fiscale da riscuote è elemento da considerare ai fini della sussistenza del *periculum*.

⁸³In tal senso, Cassazione, sent. del 9 gennaio 2009, n. 242; Cassazione, sent. del 1 giugno 2007, n. 12887; Cassazione, sent. del 27 febbraio 2002, n. 6138; Cassazione, sent. del 7 settembre 2001, n. 11508.

Ciò ha portato la giurisprudenza a ritenere che lo stato di crisi dell'impresa e, successivamente, la dichiarazione di fallimento integrino quel rischio per la riscossione – da intendersi come rischio per il mancato integrale soddisfacimento – del credito, che legittimano l'iscrizione nei ruoli straordinari o l'applicazione della lett. c) dell'art. 29 del D.L. n. 78/2010⁸⁴.

La Suprema Corte, confermando il consolidato orientamento sul tema, ha ritenuto che *“la dichiarazione di fallimento non può da sola rappresentare una piena garanzia della pretesa tributaria, posto che la relativa procedura da luogo al concorso del credito vantato dall'Amministrazione finanziaria con gli altri crediti vantati nei confronti del fallito e che il ruolo straordinario costituisce un utile strumento per incidere immediatamente sulla formazione dello stato passivo e dei relativi privilegio”*⁸⁵.

Una parte della dottrina risulta aderire a tale orientamento giurisprudenziale⁸⁶, poiché, laddove non sia ammesso per l'intero un credito già risultante da un avviso di accertamento esecutivo o per il quale vi sia stata già l'iscrizione a ruolo straordinario – fondata sulla situazione di crisi del debitore, poi fallito – deriva una penalizzazione del creditore pubblico.

Inoltre, si adduce a sostegno di tale tesi, un'interpretazione letterale dell'art. 88 del D.P.R. n. 602/1973, il quale, nel menzionare il ruolo, non riporta alcuna distinzione – ai fini della ammissione con riserva – tra ruolo ordinario e ruolo straordinario⁸⁷.

Questa impostazione è stata criticata da altra parte della dottrina che, invece, sostiene la non integrazione del *periculum in mora* nella sola circostanza dell'apertura della procedura concorsuale⁸⁸.

⁸⁴ Le Sezioni Unite nella sentenza del 13 gennaio 2017, n. 758, relativamente all'incidenza delle sentenze delle commissioni tributarie sulla formazione dei ruoli straordinari, hanno affermato il seguente principio di diritto: *“L'iscrizione nei ruoli straordinari[...] costituisce una misura cautelare posta a garanzia del credito erariale, la cui legittimità dipende pur sempre da quella dell'atto impositivo presupposto, che ne è il titolo fondante: ne deriva che, qualora intervenga una sentenza, anche se non passata in giudicato, del giudice tributario che annulla, in tutto o in parte, tale atto, l'ente impositore ha l'obbligo di agire in conformità alla statuizione giudiziale”*.

⁸⁵ Cfr. Cassazione, sent. del 9 gennaio 2009, n. 242.

⁸⁶ Così G. D'ANGELO, *L'insinuazione al passivo fallimentare del credito*, cit., p. 309; A. CARINCI, *op. cit.*, p.564; G. INGRAO, *Concentrazione della riscossione nell'accertamento e riflessi sull'ammissione al passivo fallimentare*, cit., p. 156 e ss; A. VIGNOLI, *“Prior in tempore potior in iure”*: la procedura concorsuale trasforma il fisco in creditore come gli altri, in *Dialoghi tributari*, 2010, 573.

⁸⁷ Cfr. G. INGRAO, *ibidem*.

Il primo argomento addotto è rappresentato dalla natura di misura cautelare dell'iscrizione nei ruoli straordinari, la quale sarebbe incompatibile con la concorsualità⁸⁹.

Sarebbe da escludere l'iscrizione nei ruoli straordinari successivamente alla dichiarazione di fallimento, in quanto l'adozione di misure cautelari individuali risulta preclusa dalla disciplina fallimentare⁹⁰.

Inoltre, proprio il concorso – che secondo la giurisprudenza di legittimità rappresenta un rischio per la pretesa dell'erario – è considerato motivo di esclusione del *periculum in mora*⁹¹.

In verità, le regole che disciplinano il concorso dei creditori, in uno con la vigilanza del giudice delegato, fanno venir meno i rischi che gli articoli 11 e 15 *bis* del D.P.R. n. 602/1973 intendono fronteggiare; infatti, se l'obiettivo di tali disposizioni è evitare che il depauperamento del patrimonio del debitore – mediante atti di disposizione compiuti dallo stesso – possa causare il mancato integrale soddisfacimento del credito, è di tutta evidenza come tale pericolo non si presenti in sede fallimentare.

Il principale effetto (patrimoniale) del fallimento, nei confronti del fallito, è lo spossessamento di quest'ultimo, ai sensi dell'art. 42, comma 1 L.F..

Il fallito è privato della disponibilità dei suoi beni, trovandosi nella impossibilità giuridica di compiere atti di disposizione idonei ad intaccare l'attivo patrimoniale, quindi ad arrecare un pregiudizio al ceto creditorio.

Se è vero che, quando il debitore si trova in una situazione di crisi – ancorché non ancora sfociata nella dichiarazione di fallimento – sussiste un concreto pericolo per la riscossione, non può dirsi lo stesso nel caso di una procedura concorsuale già avviata⁹².

⁸⁸ In tal senso L. DEL FEDERICO, *Gli accertamenti esecutivi e le procedure concorsuali*, cit., p. 179; M. MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 101; F. PAPARELLA, *Gli effetti della soppressione del ruolo e del nuovo accertamento esecutivo ai fini dell'ammissione al passivo fallimentare dei crediti fiscali*, cit., p. 684.

⁸⁹ Cfr. L. DEL FEDERICO, *op.cit.*, p. 179.

⁹⁰ Art. 51 L.F..

⁹¹ Così L. DEL FEDERICO, *ibidem*; M. MAURO, *op. cit.*, p. 101.

⁹² Di diverso avviso A. CARINCI, cit., che, nel caso di un avviso di accertamento adottato senza la formula del fondato pericolo prima della dichiarazione di fallimento, ritiene ammissibile l'affidamento dell'intero credito all'agente della riscossione in pendenza della procedura.

Le modalità di svolgimento della procedura e le regole volte alla “cristallizzazione” della massa attiva e passiva, infatti, rappresentano un’adeguata garanzia per il ceto creditorio.

Poiché il Fisco – ancorché con alcune garanzie rappresentate dalla permanenza della giurisdizione del giudice tributario e dalla sussistenza dei privilegi relativi al credito fiscale – è assoggettato alla normativa fallimentare, al pari di qualsiasi altro creditore, consentire l’insinuazione per l’intero importo significherebbe avvantaggiare il creditore pubblico⁹³.

L’Amministrazione Finanziaria sarebbe agevolata rispetto agli creditori concorsuali, senza alcuna disposizione specifica che lo preveda.

4.3 L’ingiunzione fiscale

L’ultimo regime di ammissione al passivo da analizzare è quello fondato sull’ingiunzione fiscale, prevista e disciplinata dal R.D. del 14 aprile 1910, n. 639.

L’ingiunzione fiscale rappresenta lo strumento con cui l’Ente locale – o il soggetto terzo che opera per conto dello stesso – effettua la riscossione coattiva dei tributi di sua competenza⁹⁴.

I soggetti legittimati all’utilizzo dell’ingiunzione fiscale sono l’Ente locale titolare del tributo e il concessionario iscritto nell’albo di cui all’art. 53 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446. Lo strumento resta precluso al soggetto preposto alla riscossione nazionale.

Lo strumento dell’ingiunzione – dopo un periodo in cui risultava essere l’unico mezzo utilizzabile dagli enti locali per la riscossione coattiva – torna ad essere affiancato dalla riscossione a mezzo ruolo, a seguito dell’ intervento del legislatore con il D. L. 193/2016.

Nella vigenza del D.L. 31 dicembre 2007, n. 248 (cd. “decreto milleproroghe”), ai sensi dell’art. 36, comma 2 dello stesso, gli enti locali avevano la facoltà di scegliere

⁹³ In senso adesivo M. MAURO, *op. cit.*, p. 101.

⁹⁴ L’ingiunzione, tuttavia, è utilizzabile per tutte le entrate degli Enti locali, anche per quelle di diritto privato, se si tratta di crediti certi, liquidi ed esigibili. Così Cassazione, sent. del 2 agosto 1995, n. 8642.

tra la riscossione coattiva mediante ingiunzione fiscale e quella tramite affidamento al concessionario della riscossione, cioè tramite il ruolo di cui al D.P.R. n. 602/1973. Successivamente, il D.L. 13 maggio 2011, n. 70⁹⁵ ha eliminato l'alternativa del ruolo, di conseguenza gli enti locali potevano fare ricorso esclusivamente all'ingiunzione di pagamento, la quale risultava l'unico strumento pubblicistico per la riscossione coattiva di tali soggetti.

E' con il D.L. n. 193/2016 che viene ripristinata la facoltà, per gli Enti locali, di scegliere tra la riscossione mediante ruolo – avvalendosi del soggetto preposto alla riscossione nazionale, così come previsto dall'art. 2 del Decreto – e la classica ingiunzione di pagamento.

Formalmente ruolo ed ingiunzione risultano essere atti equipollenti⁹⁶, tuttavia si deve prendere atto dell' implementazione dei poteri della nuova Agenzia delle Entrate – Riscossione che, ai sensi dell'art. 3 del D.L. n. 193/2016, può oggi accedere alle banche dati contenenti dati finanziari, informazioni relative ai rapporti di lavoro del debitore e alle banche dati dell'Inps.

Di conseguenza la novella – che non è accompagnata da una previsione analoga per gli Enti locali e per i concessionari locali – accentua la risalente, e mai eliminata, asimmetria di poteri tra i succitati soggetti e l'agente della riscossione nazionale.

Risulta, quindi, molto probabile un significativo abbandono dell'ingiunzione fiscale e l'affermazione della supremazia del ruolo, tornando, così, alla situazione precedente l'entrata in vigore del D.L. n. 70/2011.

Venendo al tema della natura dell'ingiunzione, la stessa risulta essere un atto complesso che cumula in sé le funzioni di atto formale di accertamento del credito dell'Ente locale, nonché quelle di atto di precetto – contenente l'avvertimento che in caso di mancato pagamento sarà intrapresa l'esecuzione forzata – e di titolo esecutivo.

Ai sensi dell'art. 2 del R.D. n. 639/1910 *“il procedimento di coazione comincia con la ingiunzione, la quale consiste nell'ordine, emesso dal competente ufficio dell'ente creditore, di pagare entro trenta giorni, sotto pena degli atti esecutivi la somma dovuta”*.

⁹⁵ Normativa applicabile dal 1 gennaio 2013.

⁹⁶ In tal senso N. DOLFIN, (voce) *Ingiunzione fiscale*, in Noviss. Dig. It., App. IV, Torino, 1983, 259.

L'ingiunzione è l'atto iniziale con cui viene avviata la riscossione coattiva e, secondo l'insegnamento delle Sezioni Unite⁹⁷, le funzioni della stessa sono equiparabili a quelle *“che svolge la cartella di pagamento in quanto atto prodromico all'esecuzione forzata”*⁹⁸.

Va tuttavia segnalata una isolata – e discutibile – sentenza della Cassazione, la n. 18490 del 21 settembre 2016, con cui la Corte afferma che l'ingiunzione non sarebbe un atto della riscossione, bensì un atto meramente accertativo; in quanto tale necessiterebbe della successiva iscrizione a ruolo, ai fini dell'espletamento delle operazioni di esecuzione forzata.

Il punto di partenza del ragionamento della Corte è rappresentato dal D.P.R. 20 gennaio 1988, n. 43, che istituisce il servizio di riscossione dei tributi e di altre entrate dello Stato e degli altri enti pubblici.

A norma di tale decreto – secondo la Corte – *“tali tributi ed entrate vanno riscossi, dai concessionari, esclusivamente a mezzo ruolo”*. Inoltre, l'art. 130, comma 2 del suddetto decreto abroga tutte le disposizioni che regolano – mediante rinvio al r.d. n. 639/1910 – la riscossione coattiva.

Ne consegue che *“l'Amministrazione finanziaria non può più procedere ad esecuzione sulla base di mera ingiunzione di pagamento, ma deve procedere alla formazione dei ruoli da riscuotere ai sensi del d.p.r. n. 602/1973”*.

La posizione assunta dal Collegio nel caso di specie non sembra condivisibile poiché, oltre ad essere in profonda antinomia con il consolidato orientamento della stessa Corte che assimila il ruolo all'ingiunzione fiscale⁹⁹, risulta non trovare riscontro nel quadro normativo vigente.

L'assetto derivante dal già citato D.L. 193/2016 vede il ritorno della distinzione – nonché alternatività – tra l'iscrizione a ruolo, di esclusiva spettanza dell'Agente della riscossione, e l'ingiunzione di pagamento, riservata agli Enti locali ed ai concessionari iscritti all'albo.

⁹⁷ Così cassazione, Sez. Un., sent. del 25 maggio 2005, n. 10958.

⁹⁸ Nella stessa sede la Corte ha dichiarato sussistente la giurisdizione delle Commissioni Tributarie per le contestazioni relative all'ingiunzione di pagamento, in quanto atto che si pone a monte dell'esecuzione forzata, quindi non rientrante nella giurisdizione del giudice ordinario. Ovviamente la giurisdizione delle Commissioni tributarie sussiste solo quando si controverte su ingiunzioni emesse con riferimento ad entrate tributarie.

⁹⁹ Così Cassazione, sent. del 5 gennaio 2016, n. 30; Cassazione, Sez. Un., n. 10958/2005, cit.

Dall'art. 2 del D.L. 193/2016 risulta rimessa agli Enti locali la scelta tra i due strumenti, di conseguenza appare del tutto irragionevole considerare l'ingiunzione come atto presupposto e necessario alla successiva riscossione mediante ruolo.

Ai fini che qui interessano, ciò che rileva è l'assimilazione dell'ingiunzione fiscale al ruolo; a conferma di ciò depone l'art. 36 del D.L. n. 248/2007, il quale stabilisce che all'ingiunzione fiscale si applicano le disposizioni contenute nel titolo II del D.P.R. n.602/1973 – in cui rientra il capo IV relativo alla riscossione nelle procedure concorsuali – “*in quanto compatibili*”¹⁰⁰.

La domanda di ammissione al passivo potrà, quindi, essere fondata sull'ingiunzione fiscale, la quale risulta essere atto esecutivo¹⁰¹ – oltre che atto di accertamento del tributo – ed equipollente al ruolo¹⁰².

5. Il procedimento di ammissione. Il problema della domanda cd. ultratardiva

Il procedimento di accertamento dello stato passivo – disciplinato dagli articoli 92 e seguenti L.F. – è funzionale alla determinazione della massa passiva da ammettere al concorso, nonché della massa passiva da liquidare ed ha la funzione di verificare che la procedura abbia la sua ragion d'essere, in quanto, se mancano domande di ammissione, il fallimento si chiude¹⁰³.

Nella sentenza dichiarativa del fallimento, il tribunale fissa l'udienza – che si svolge sul modello della cognizione sommaria camerale – nella quale verrà discusso il progetto di stato passivo predisposto dal curatore sulla base delle domande presentate

¹⁰⁰ Cfr. L. DEL FEDERICO, *Gli accertamenti esecutivi e le procedure concorsuali*, cit., p. 175; F. PAPARELLA, *op. cit.*, p. 667.

¹⁰¹ A conferma di tale natura milita l'art. 5 del R.D. n. 639/2010 il quale prevede che, decorso il termine di trenta giorni, l'ente creditore procede al pignoramento.

¹⁰² In senso adesivo, G. D'ANGELO, *op. cit.*, p. 311.

¹⁰³ Cfr. A. NIGRO – D. VATTERMOLI, *Diritto della crisi delle imprese*, Bologna, il Mulino, 2014, p.217; CALVOSA L. – GIANNELLI G. – GUERRERA F. – PACIELLO A. – ROSAPEPE R., *Diritto fallimentare. Manuale breve*, Milano, Giuffrè, 2017, p. 314.

dai vari creditori e depositato in cancelleria almeno quindici giorni prima dell'udienza¹⁰⁴.

I creditori sono sollecitati dal curatore alla presentazione delle domande di ammissione, mediante la notifica di un avviso contenente l'indicazione della data dell'udienza per l'esame dello stato passivo e della data entro cui devono essere presentate le domande di ammissione.

In questa fase si attua il contraddittorio tra il ceto creditorio e gli organi della procedura e, poiché è immanente il conflitto tra i creditori che cercano il massimo soddisfacimento nell'ambito della procedura, la fase di accertamento presenta i connotati di un procedimento giurisdizionale¹⁰⁵.

Coerentemente con la natura giurisdizionale di questa fase "necessaria" dell'accertamento – cui può seguire quella "eventuale" delle impugnazioni aventi ad oggetto le statuizioni del giudice delegato – l'accesso alla stessa, da parte dei creditori, è effettuato con la proposizione della domanda di ammissione nella forma del ricorso¹⁰⁶.

¹⁰⁴ Si è osservato che il termine per il deposito del progetto di stato passivo sia notevolmente inferiore a quello per l'impugnazione degli atti tributari dinanzi alle Commissioni Tributarie. In tal modo, il curatore è costretto ad assumere una decisione in ordine alla contestazione del credito fiscale, in termini ben più ristretti di quelli di cui beneficerebbe il contribuente *in bonis*. Così F. FILOCAMO – P. VIOLA – V. ZANICHELLI, *L'insinuazione al passivo dell'agente per la riscossione dei tributi*, in (a cura di), FERRO M.-BASTIA P.-NONNO G.M., *L'accertamento del passivo*, Milano, IPSOA, 2011, p. 696.

¹⁰⁵ Sulla natura dell'accertamento del passivo si rinvia all'analisi di F. LAMANNA, *Il nuovo procedimento di accertamento del passivo*, Milano, IPSOA, 2006, p. 55, il quale ne sottolinea l'affinità con i procedimenti esecutivi individuali che attuano la responsabilità del debitore mediante la liquidazione dei suoi beni.

¹⁰⁶ Art. 93, comma 4 L.F.: "*Il ricorso contiene:*

- 1) *l'indicazione della procedura cui si intende partecipare e le generalità del creditore;*
- 2) *la determinazione della somma che si intende insinuare al passivo, ovvero la descrizione dei beni di cui si chiede la restituzione o la rivendicazione;*
- 3) *la succinta esposizione dei fatti e degli elementi di diritto che costituiscono la ragione della domanda;*
- 4) *l'eventuale indicazione di un titolo di prelazione, nonché la descrizione del bene sul quale la prelazione si esercita, se questa ha carattere speciale;*
- 5) *l'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata, al quale ricevere tutte le comunicazioni relative alla procedura, le cui variazioni è onere comunicare al curatore.*

Sulla base delle domande ritualmente presentate, il curatore redige il progetto di stato passivo che, in sede di udienza di discussione – nel contraddittorio tra creditori, curatore e fallito – è oggetto della statuizione del giudice delegato.

Il giudice delegato, sentite le parti eventualmente comparse, decide¹⁰⁷ su ciascuna domanda con decreto. Al termine dell'udienza, il giudice delegato forma lo stato passivo e lo rende esecutivo con il deposito del decreto in cancelleria.

Queste disposizioni, disciplinanti il procedimento di accertamento del passivo, sono applicate indistintamente a tutti i creditori, compreso il Fisco.

In questa fase non si riscontra alcuna prerogativa procedimentale in favore del Fisco il quale risulta assoggettato, in nome della *par condicio creditorum*, nonché del principio del concorso formale, alla disciplina generale.

Il creditore pubblico incontra gli stessi limiti temporali, ai fini dell'insinuazione, vevoli per gli altri creditori; tuttavia, è intuitivo che l'Amministrazione Finanziaria possa incontrare maggiori difficoltà nel rispettare tali termini, a causa dell'ingente numero di pratiche che è chiamata a trattare.

E' proprio in questo contesto che si inserisce un tema, che è stato oggetto di vari interventi della Suprema Corte e che risulta inevitabilmente interessato dalle recenti statuizioni della stessa Corte in materia di legittimazione all'insinuazione e di titolo legittimante l'ammissione al passivo.

Si tratta del problema della domanda di ammissione cd. "ultratardiva" di cui all'art. 101, ultimo comma L.F., cioè quella presentata dopo il decorso del termine di cui al comma 1 del medesimo articolo.

A norma dell'art. 93 L.F. la domanda di ammissione deve essere presentata entro il termine di trenta giorni prima dell'udienza di verifica dello stato passivo.

Le domande presentate entro i trenta giorni prima dell'udienza sono considerate tempestive, tutte le altre sono considerate tardive e disciplinate dall'art. 101 L.F.

L'art. 101 distingue – nell'ambito delle domande tardive – tra le domande tardive "semplici" (comma 1), presentate oltre il termine di trenta giorni dall'udienza di verifica del passivo ma non oltre quello di dodici mesi – prorogabile fino a diciotto mesi nei casi di particolare complessità della procedura – dal deposito del

¹⁰⁷ La decisione è assunta tenendo conto delle eccezioni proposte dalle parti, nonché delle eccezioni rilevabili d'ufficio.

decreto di esecutività dello stato passivo, e le domande “ultratardive” (o supertardive).

Queste ultime sono domande proposte oltre il termine di dodici mesi – o diciotto mesi – dal deposito del decreto di esecutività dello stato passivo e sono ammissibili fino a che non siano esaurite le ripartizioni dell’attivo fallimentare (comma 3)¹⁰⁸.

Tuttavia, mentre per le tardive semplici non vi sono condizioni di ammissibilità, con riferimento alle ultratardive sussiste una presunzione semplice di inammissibilità, potendo le stesse essere considerate ammissibili solo se *“l’istante prova che il ritardo è dipeso da causa a lui non imputabile”*¹⁰⁹.

Grava, quindi, sull’istante l’onere di provare la causa – a lui non imputabile – del ritardo nell’insinuazione, a pena di inammissibilità della domanda di ammissione.

Successivamente al compimento ed esaurimento delle operazioni di ripartizione dell’attivo fallimentare, nessuna domanda può essere proposta; in altri termini, sussiste una presunzione assoluta di inammissibilità, non superabile da prova contraria.

Il tema delle domande ultratardive rileva ai fini della presente trattazione poiché l’esperienza fallimentare dimostra che la maggior parte delle stesse sia costituita dalle domande relative a crediti fiscali.

La ragione è di facile comprensione ed è individuabile nelle lungaggini burocratiche che caratterizzano il procedimento di riscossione, soprattutto nei casi di affidamento dei carichi all’Agente della riscossione. Per tale motivo, il recente riconoscimento giurisprudenziale della legittimazione dell’Ente impositore all’insinuazione al passivo, nonché dell’ammissibilità di una domanda di ammissione fondata su atti anteriori al ruolo, dovrebbero avere l’effetto di ridurre considerevolmente la prassi delle domande ultratardive del Fisco.

In verità, un limite a tale prassi è stato già posto dalla Corte di Cassazione¹¹⁰, la quale ha statuito che il termine annuale per la proposizione delle domande di ammissione sia vincolante anche per l’Amministrazione Finanziaria, senza che quest’ultima

¹⁰⁸ Superato tale momento, infatti, non vi sarebbe alcun interesse a vagliare ulteriori domande di ammissione, non essendovi attivo distribuibile.

¹⁰⁹ Sul tema F. PAPARELLA, *Insinuazione al passivo tardiva dei crediti fiscali: recenti ordinanze della Suprema Corte tra vecchie questioni e nuova disciplina dell’accertamento esecutivo*, in *Riv. trim.dir.trib.*, 2012, 415.

¹¹⁰ Cassazione, ord. del 11 dicembre 2012, n. 22749; Cassazione, sent. del 2 aprile 2012, n. 5254; Cassazione, ord. del 10 ottobre 2011, n. 20910.

possa invocare come esimente i più lunghi termini previsti per gli adempimenti relativi al ruolo e alle cartelle di pagamento.

Nell'ordinanza n. 20910/2011 la Cassazione afferma che *“non può condividersi l'assunto della relazione secondo cui non può ritenersi colpevole il comportamento dell'amministrazione finanziaria e del concessionario che si attengano ai termini stabiliti dalla legge per le procedure di accertamento e di emissione dei ruoli e delle cartelle. [...] In altri termini, un volta che l'amministrazione finanziaria abbia avuto conoscenza della dichiarazione di fallimento, la stessa deve immediatamente attivarsi per predisporre i titoli per la tempestiva insinuazione dei propri crediti in termini inferiori a quelli massimi attribuiti dalla legge per l'espletamento di tali incombenze”*.

A parere della Corte, quindi, il termine annuale per l'insinuazione prevale su quelli ordinari concessi al Fisco per gli adempimenti della riscossione. Tuttavia, dovendo la scusabilità del ritardo essere valutata con riferimento al caso concreto, potrebbe essere considerata ammissibile la domanda proposta oltre il termine annuale nell'ipotesi in cui il fallimento sia stato dichiarato immediatamente dopo la presentazione delle varie dichiarazioni dei redditi; in tal caso, laddove l'accertamento del passivo venisse effettuato in tempi molto rapidi, sarebbe impossibile per l'amministrazione rispettare il termine di cui all'art. 101 L.F., essendo vincolata ad iniziare la fase di accertamento solo l'anno successivo alla presentazione delle dichiarazioni.

La stessa posizione è stata successivamente ribadita dalla Cassazione¹¹¹ che ha, inoltre, precisato che la natura pubblicistica dei crediti tributari non rende inoperante il termine annuale; né rileva la circostanza che il soggetto titolare del credito non possa insinuarsi in via diretta al passivo, dovendo trasmettere il ruolo all'Agente della riscossione.

Così delineato il quadro giurisprudenziale, è inevitabile che la posizione assunta dalla Cassazione nella già citata sentenza n. 4126/2012, sia teoricamente un potenziale fattore di riduzione delle domande ultratardive.

Già il riconoscimento dell'ammissibilità dell'insinuazione sulla base del ruolo – cioè anche senza la previa notifica della cartella di pagamento – risultava idonea a ridurre

¹¹¹ Così sentenza n. 5254/2012.

i margini per una domanda ultratardiva¹¹², in quanto la superfluità della notifica della cartella non consentiva all'Agente della riscossione di opporre la scusabilità del ritardo, incorrendo così nell'inammissibilità di cui all'art. 101, ultimo comma.

Il riconoscimento della legittimazione dell'Ente impositore alla insinuazione diretta, in uno con la possibilità di porre a fondamento della domanda atti anteriori al ruolo, priva lo stesso Ente – almeno in linea teorica – della “giustificabilità” dell'eventuale ritardo¹¹³.

Tuttavia, non possono tacersi i rischi per il Fisco, derivanti dalla fisiologica tempistica con cui l'Amministrazione può attivarsi ai fini della proposizione della domanda. Infatti, pur non essendovi l'onere degli adempimenti di formazione del ruolo e di trasmissione all'Agente della riscossione¹¹⁴, l'attività dell'Amministrazione Finanziaria è connaturata da tempistiche lunghe, a causa del notevole numero di pratiche che gli Uffici si trovano a trattare.

Teoricamente, dovrebbe esservi una velocizzazione della presentazione della domanda, con conseguente riduzione delle domande tardive e l'abbandono di quelle ultratardive¹¹⁵; tuttavia, dati i termini ristretti per l'ammissione al passivo – ed alla luce della citata giurisprudenza¹¹⁶ – vi è il concreto rischio che l'Amministrazione Finanziaria incorra nell'inammissibilità di cui all'art. 101¹¹⁷, con grave pregiudizio per il buon esito della riscossione.

6. La contestazione del credito: giurisdizione tributaria ed ammissione con riserva

A norma dell'art. 96 L.F., le decisioni che il giudice può assumere in sede di verifica dello stato passivo possono essere di inammissibilità della domanda, di rigetto della stessa, con conseguente esclusione del credito o del diritto dal concorso, oppure di accoglimento.

¹¹² Così Cassazione, sent. del 31 maggio 2011, n. 12019.

¹¹³ In tal senso A. CARINCI, *L'ammissione al passivo dei crediti tributari*, cit., p. 552.

¹¹⁴ Secondo quanto affermato dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 4126/2012.

¹¹⁵ Lo stesso effetto dovrebbe sortire il nuovo accertamento esecutivo. Così F. PAPARELLA, *op. cit.*, p. 690.

¹¹⁶ Si rinvia alla nota n. 111.

¹¹⁷ Questo argomento rappresenta una delle critiche mosse alla sentenza delle Sez. Un. N. 4126/2012 da L. DEL FEDERICO - F. MICONI, *op.cit.*, p.7

Nell'ambito di queste ultime si colloca la distinzione tra ammissione pura e semplice ed ammissione con riserva, quest'ultima riservata ad ipotesi tassativamente previste dal legislatore al comma 2 del medesimo art. 96¹¹⁸ e funzionale alla maggiore speditezza della procedura di verifica dei crediti.

Tradizionalmente il meccanismo dell'ammissione con riserva caratterizza proprio i crediti tributari, nell'ambito dei quali è necessario distinguere tra i crediti non contestati ed i crediti contestati.

I primi sono quelli non contestati – né dal curatore, né dal fallito¹¹⁹ nel caso di inerzia del primo – per scelta volontaria o in quanto sia decorso il termine per l'impugnazione o sia intervenuta una sentenza passata in giudicato che abbia definito irrevocabilmente il rapporto tributario.

Il procedimento di ammissione e verifica di tali crediti è quello analizzato nel paragrafo precedente.

La situazione cambia nell'ipotesi di crediti contestati, cioè quelli per i quali sia stata già proposta l'impugnazione da parte del fallito ancora *in bonis*, oppure per i quali sia ancora pendente il termine per l'impugnazione.

In tal caso la soluzione prevista dal legislatore, all'art. 88 del D.P.R. n. 602/1973, è proprio l'ammissione con riserva¹²⁰ che consente di non rallentare il procedimento di verifica del passivo, nell'attesa della decisione delle commissioni tributarie, ed al tempo stesso garantisce l'Amministrazione Finanziaria, in quanto sono *ex lege* accantonate le somme corrispondenti a quelle che spetterebbero alla stessa in occasione dei riparti parziali. Al momento dello scioglimento della riserva nel senso della sussistenza del credito, le somme precedentemente accantonate saranno distribuite in favore del creditore pubblico.

¹¹⁸ Ai sensi dell'art. 96, comma 2 : “*Oltre che nei casi stabiliti dalla legge, sono ammessi al passivo con riserva:*

- 1) *i crediti condizionati e quelli indicati nell'ultimo comma dell'art. 55;*
- 2) *i crediti per i quali la mancata produzione del titolo dipende da fatto non riferibile al creditore, salvo che la produzione avvenga nel termine assegnato dal giudice;*
- 3) *i crediti accertati con sentenza del giudice ordinario o speciale non passata in giudicato, pronunciata prima della dichiarazione di fallimento. Il curatore può proporre o proseguire il giudizio di impugnazione.”*

¹¹⁹ Per l'analisi della legittimazione del fallito ad impugnare si rinvia al capitolo IV del presente lavoro.

¹²⁰ Per un'attenta analisi dell'istituto si rinvia a FERRO M., *La legge fallimentare. Commentario teorico-pratico*, Padova, Cedam, 2014, p.1247 e ss.

Oltre al beneficio dell'accantonamento delle somme, l'ammissione con riserva consente al creditore così ammesso di poter esprimere il proprio voto in sede di concordato fallimentare, ai sensi dell'art. 127, comma 1, ultima parte L.F..

Il meccanismo dell'ammissione con riserva per i crediti tributari è diretta conseguenza della sussistenza della giurisdizione delle Commissioni tributarie¹²¹.

Dinanzi ad una domanda di ammissione avente ad oggetto un credito tributario, il curatore non può contestare la pretesa fiscale in sede di verifica del passivo; può eccepire la pendenza di un contenzioso iniziato dal fallito prima della dichiarazione di fallimento oppure rilevare la pendenza del termine per impugnare¹²². Ritenendo sussistenti i presupposti per la contestazioni circa l'*an* ed il *quantum* della pretesa o sulla legittimità del titolo fondante la pretesa – ed a condizione che non sia decorso il termine decadenziale per l'impugnazione – il curatore dovrà adire la competente Commissione tributaria, per ottenere una decisione sulle suddette questioni.

Per converso, rientra nella competenza del giudice delegato il sindacato sulla opponibilità concorsuale¹²³ del credito fatto valere dall'Amministrazione Finanziaria, la verifica della sussistenza della prova del credito, nonché della sussistenza dei privilegi che assistono il credito.

A fronte di tale riparto di giurisdizione tra il tribunale fallimentare – la cui *vis attractiva* viene compresa – ed il giudice tributario, si ponevano esigenze di celerità della procedura fallimentare, nonché di tutela del Fisco che, nelle more del giudizio tributario, rischiava di veder definitivamente pregiudicata la possibilità di soddisfacimento del credito a causa dei riparti parziali effettuati in favore di altri creditore.

Il compromesso tra queste esigenze è rinvenibile nell'istituto dell'ammissione con riserva, previsto espressamente dall'art. 88 del D.P.R. n. 602/1973¹²⁴ per i crediti tributari. L'ipotesi in questione è riconducibile alla previsione di apertura del comma

¹²¹ Per l'analisi del tema si rinvia al capitolo I, paragrafo 3.2 della presente trattazione.

¹²² Cfr. FERRO M., *Le insinuazioni al passivo*, tomo III, Padova, Cedam, 2010, p. 21.

¹²³ Come già osservato in precedenza, si tratta della verifica del presupposto del tributo in epoca anteriore alla dichiarazione di fallimento, nonché, secondo parte della dottrina, della sussistenza di una precedente iscrizione a ruolo.

¹²⁴ Ai sensi dell'art. 88, comma 1: "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.267".

2 dell'art. 96 L.F.¹²⁵, cioè tra i casi in cui la legge espressamente preveda l'ammissione con riserva; può quindi essere considerata un'ipotesi tipica di ammissione con riserva¹²⁶.

L'ammissione con riserva è oggi espressamente prevista anche con riferimento a domande di ammissione tardive, mentre nell'art. 45 del D.P.R. n. 602/1973, abrogato dal D. Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, non vi era un espresso riferimento alle domande tardive; nonostante la mancanza di tale esplicitazione, l'istituto dell'ammissione con riserva era ritenuto comunque applicabile anche alle domande tardive.

Dubbi di applicabilità sono sorti anche con riferimento al credito IVA, posto che l'art. 88 faccia riferimento al sistema di riscossione delle imposte dirette. Tuttavia, data l'introduzione del sistema di riscossione dei tributi tramite concessionario, e mediante ruolo, anche per le imposte indirette, è ormai pacifica in dottrina¹²⁷ e giurisprudenza¹²⁸, la ammissibilità della riserva per i crediti IVA, senza che ciò costituisca una deroga al principio di tipicità.

Prima della riformulazione dell'art. 88, attuata con il D. Lgs. n. 46/1999, un parte minoritaria della giurisprudenza¹²⁹ riteneva che la richiesta di ammissione avente ad oggetto il credito contestato dovesse essere rigettata dal giudice delegato. L'Amministrazione Finanziaria avrebbe dovuto allora proporre opposizione ed il relativo giudizio sarebbe stato sospeso, ai sensi dell'art. 295 c.p.c.¹³⁰.

Gli argomenti utilizzati da tale giurisprudenza erano due: la natura atipica della riserva di cui all'art. 45 D.P.R. 602/1973, come tale da considerare come non apposta, e il rapporto di pregiudizialità-dipendenza tra la decisione del giudice tributario e quella del giudice fallimentare.

¹²⁵ Cfr. G. D'ANGELO, *L'insinuazione al passivo fallimentare del credito tributario*, cit., p. 312.

¹²⁶ E' opportuno precisare che non sussistono riserve atipiche; nel caso in cui la riserva non sia riconducibile ad alcuna previsione normativa, la stessa si considera come non apposta.

¹²⁷ Cfr. M. MAURO, *Imposizione fiscale fallimento*, cit., p. 96, nota 19; F. RASI, *L'ammissione con riserva dei crediti tributari: un recente intervento giurisprudenziale*, in *Dir. Fall.*, 2006, I, 58.

¹²⁸ Cassazione, sent. del 9 dicembre 2004, n. 23001; Cassazione, sent. del 29 maggio 2006, n. 12777.

¹²⁹ Per i riferimenti giurisprudenziali si rinvia a B. QUATRARO, *I rapporti tra procedure concorsuali e fisco*, in *Dir. Fall.*, 2008, I, 531.

¹³⁰ Per un'analisi degli orientamenti giurisprudenziali si rinvia a G. D'ANGELO, op. cit. p. 312; L. DEL FEDERICO, *Gli accertamenti esecutivi e le procedure concorsuali*, in (a cura di) GLENDI C.-UCKMAR V., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, Cedam, 2011, p.186; ID., *L'accertamento del passivo fallimentare per i crediti tributari*, in (a cura di) DIDONE A., *Le Riforme della legge fallimentare*, vol. 2, Torino, UTET Giuridica, 2009, p. 2055; B. QUATRARO, *ibidem*; M. GIORGETTI, *Competenza del giudice delegato nella verifica dei crediti e giurisdizioni esclusive*, in <www.ilFallimentarista.it> , 21 settembre 2012, ultima cons.: 30.11.2017.

L'inconveniente di siffatta soluzione era tutto a svantaggio dell'Amministrazione Finanziaria, in quanto vi era il concreto rischio che l'attivo fallimentare diventasse incapiente, in quanto non vi era l'accantonamento delle relative somme.

La giurisprudenza maggioritaria¹³¹, invece, negava l'applicazione della sospensione ex art. 295 c.p.c., considerando il credito contestato alla stregua del credito sottoposto a condizione sospensiva; di conseguenza, riteneva il credito ammissibile con riserva ai sensi degli articoli 55 e 95 L.F.

Nella sentenza del 9 dicembre 2004, n. 23001 la Cassazione – oltre a ritenere l'ammissione con riserva applicabile anche al credito IVA – afferma che *“Il principio della necessaria formazione dello stato passivo e il disposto del comma 2 dell'art. 45 del D.P.R. n. 602/1973 [...] spiega che i crediti tributari ancora sub iudice presso gli organi del contenzioso tributario siano trattati alla stregua dei crediti condizionali ammessi al passivo con riserva”*¹³².

E' proprio tale orientamento maggioritario ad essere stato recepito nell'attuale formulazione dell'art. 88 del D.P.R. n. 602/1973. La norma prevede la possibilità di ammissione con riserva del credito contestato, ed il mantenimento della stessa fino alla definizione irrevocabile del giudizio.

Il presupposto dell'ammissione con riserva è rappresentato dalla pendenza di un giudizio tributario avente ad oggetto il credito oppure la manifestazione dell'intenzione di promuovere l'impugnazione da parte del curatore, nel caso in cui siano ancora pendenti i termini per l'impugnazione¹³³.

¹³¹Tra le tante Cassazione, Sez. Un., sent. del 22 marzo 1972, n. 879; Cass. sent. n.23001/2044; Cass., sent. n. 12777/2006. .

¹³² F. RASI, *op.cit.*, p. 62 sottolinea le differenze concettuali tra il credito condizionato e quello tributario contestato.

¹³³ In senso adesivo G. D'ANGELO, *op.cit.*, p. 313; L. DEL FEDERICO, *L'accertamento del passivo fallimentare per i crediti tributari*, cit., p.2056, nota 60; M. MONTANARI, *L'accertamento fallimentare dei crediti dopo la riforma*, in *Fallimento*, 2007, 1129; F. PAPARELLA, *op. cit.*, p. 659. *Contra* F. RASI, *op. cit.*, p. 65 che esclude l'ammissione con riserva nel caso di giudizio non ancora incardinato dinanzi alle commissioni tributarie.

6.1 Lo scioglimento della riserva

Lo scioglimento della riserva è disciplinato dall'art. 113 *bis* L.F. e dal secondo comma dell'art. 88 del D.P.R. 602/1973, per quanto riguarda i crediti tributari.

La prima norma prevede che *“Quando si verifica l’evento che ha determinato l’accoglimento di una domanda con riserva, su istanza del curatore o della parte interessata, il giudice delegato modifica lo stato passivo, con decreto, disponendo che la domanda deve intendersi accolta positivamente”*.

Il comma 2 dell'art. 88, invece, definisce il soggetto legittimato a richiedere lo scioglimento della riserva, individuato nel curatore e nel concessionario; inoltre, specifica ulteriormente il presupposto per lo scioglimento della riserva, prevedendo che la riserva possa essere sciolta *“quando è inutilmente decorso il termine prescritto per la proposizione della controversia davanti al giudice competente, ovvero quando il giudizio è stato definito con sentenza irrevocabile o altrimenti estinto”*.

La norma ammette espressamente l'ammissione con riserva anche di crediti per i quali non sia già pendente un giudizio, ma per i quali il curatore abbia manifestato espressamente l'intenzione di promuovere il giudizio dinanzi al giudice tributario. Inoltre, fa riferimento – oltretutto alla definizione del giudizio con sentenza irrevocabile – anche all'estinzione del giudizio, ricomprendendo, pertanto, anche ipotesi di adesione ad istituti di definizione agevolata¹³⁴.

Il provvedimento con il quale il giudice delegato scioglie la riserva assume la forma del decreto, il cui oggetto sarà variabile in conseguenza della decisione del giudice tributario. Nel caso di accoglimento del ricorso del curatore – o del contribuente ancora *in bonis* – si ha l'esclusione del credito e la distribuzione delle somme, precedentemente accantonate, agli altri creditori.

Nel caso di sentenza favorevole al creditore, cioè di rigetto del ricorso, il credito è ammesso definitivamente e potranno essere assegnate le somme precedentemente accantonate.

Il decreto con il quale il giudice delegato decide sullo scioglimento della riserva è reclamabile dal Concessionario, nei dieci giorni successivi alla comunicazione dello stesso, effettuata dal curatore.

¹³⁴ Cfr. G. D'ANGELO, *op. cit.*, p. 314.

Questo giudizio si tiene, però, dinanzi al Tribunale fallimentare¹³⁵, non essendo più in contestazione aspetti rientranti nella giurisdizione delle commissioni tributarie.

7. La sorte delle misure cautelari ante fallimento: il divieto di azioni esecutive e cautelari

Un tema di particolare rilevanza pratica e teorica è quello degli effetti della dichiarazione di fallimento sugli strumenti cautelari a disposizione dell'Ente impositore e dell'Agente della riscossione.

Le misure cautelari¹³⁶ costituiscono un importante strumento a disposizione del Fisco nella dinamica della riscossione dei tributi, assolvendo molteplici funzioni che vanno dalla garanzia di conservazione del patrimonio del debitore, alla induzione dello stesso al pagamento.¹³⁷

La principale distinzione si ha tra le misure cautelari, a disposizione dell'Agente della riscossione, previste dal D.P.R. n. 602/1973 e quelle previste dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, poste a garanzia delle sanzioni tributarie.

Alle prime l'Agente della riscossione può fare ricorso quando siano decorsi infruttuosamente sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento.

Ai sensi dell'art. 77 D.P.R. n. 602/1973, decorso tale termine, l'agente può, sulla base del ruolo, iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore¹³⁸.

L'art. 86 del medesimo decreto, invece, consente all'Agente di disporre il fermo di beni mobili iscritti in pubblici registri, sempre nel medesimo termine di sessanta giorni.

Ulteriore misura è quella della sospensione dei pagamenti della pubblica amministrazione, disciplinata dall'art. 48 bis del D.P.R. n. 602/1973; la disposizione

¹³⁵ Il Tribunale, sentite le parti, decide in camera di consiglio con decreto motivato.

¹³⁶ Per un'ampia disamina di tali strumenti si rinvia a M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Giappichelli, Torino 2013, p. 255 e 312-319; F. PAPARELLA, *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in (a cura di) FANTOZZI A., *Diritto Tributario*, Torino, Utet Giuridica, 2012, p. 527 e ss.

¹³⁷ Cfr. R. ESPOSITO, *La sorte delle misure cautelari e conservative in relazione all'apertura della procedura*, in PAPARELLA, *Diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, Giuffrè, 2013, p.337.

¹³⁸ L'iscrizione è obbligatoria, prima del pignoramento, se il credito è di importo inferiore al cinque per cento del valore dell'immobile da pignorare.

prevede che le amministrazioni pubbliche o le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare un pagamento di importo superiore a cinquemila euro¹³⁹, siano tenute a verificare che il beneficiario sia inadempiente dell'obbligo di pagamento di somme risultanti da cartelle di pagamento e, in caso affermativo, non possono effettuare tale pagamento, dandone comunicazione all'Agente della riscossione.

A queste misure tipicamente fiscali, si aggiungono le azioni cautelari di diritto comune, alle quali l'Agente può fare ricorso in forza dell'art. 49 del D.P.R. n. 602/1973.

Le misure a garanzia delle sanzioni sono disciplinate dagli articoli 22 e 23 del D.Lgs. n. 472/1997 e consistono nel sequestro conservativo ed iscrizione di ipoteca legale¹⁴⁰; queste misure non possono essere adottate unilateralmente dall'Agente, essendo all'uopo necessario un provvedimento giurisdizionale.

Tale aspetto distingue le misure di cui all'art. 22 da quelle del successivo art. 23 – cioè la sospensione dei rimborsi e la compensazione – le quali non necessitano di un intervento autorizzativo dell'organo giurisdizionale.

La sospensione dei rimborsi ha natura cautelare in quanto, posto che il contribuente risulti al tempo stesso creditore e debitore del Fisco, risulta funzionale ad una eventuale successiva compensazione. La compensazione può essere disposta qualora l'atto di irrogazione della sanzione sia divenuto definitivo¹⁴¹.

Questo, così come sommariamente delineato, è il quadro delle principali misure a carattere cautelare-conservativo di cui può beneficiare il Fisco ai fini della piena attuazione dei propri crediti.

Tuttavia, questi istituti si scontrano con un principio-cardine della materia concorsuale rappresentato dal divieto di azioni esecutive e cautelari di cui all'art. 51 L.F., il quale dispone che *“Salvo diversa disposizione della legge, dal giorno della dichiarazione di fallimento, nessuna azione individuale esecutiva o cautelare, anche*

¹³⁹ L'importo, precedentemente pari a diecimila euro, è stato così ridotto dalla L. 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di Bilancio 2018).

¹⁴⁰ L'ipoteca legale, oltre a svolgere una funzione cautelare al pari del sequestro, assolve anche la funzione di fornire una garanzia reale.

¹⁴¹ Cioè allorché siano decorsi i termini per l'impugnazione o sia intervenuta una sentenza passata in giudicato, che accerti il credito per sanzioni.

per crediti maturati durante il fallimento, può essere iniziata o proseguita sui beni compresi nel fallimento”¹⁴².

La norma in analisi costituisce un’esplicazione del più volte citato principio del concorso sostanziale tra i creditori, il quale, in uno con il principio del concorso formale¹⁴³, è preordinato all’attuazione della *par condicio creditorum*¹⁴⁴.

La cristallizzazione del patrimonio del debitore – attuata con il divieto di azioni esecutive e cautelari individuali, nonché con lo spossessamento del fallito ai sensi dell’art. 42 L.F. – è funzionale ad evitare decurtazioni della massa attiva, destinata al soddisfacimento di tutti i creditori che abbiano avuto accesso alla procedura¹⁴⁵.

La conferma della funzione di tutela dell’integrità della massa attiva fallimentare, attribuita al divieto di cui trattasi, è data dallo stesso art. 51 che – oltre a fare salve le diverse disposizioni legislative¹⁴⁶ – estende il divieto (soltanto) ai “beni compresi nel fallimento”. Risultano esclusi dal perimetro di operatività del divieto i beni non appresi alla massa attiva, né quelli sopraggiunti al fallito che non siano stati acquisiti o per i quali il curatore abbia rinunciato alla liquidazione, ai sensi dell’art. 104 *ter*, comma 7 L.F.¹⁴⁷. Pertanto, con riferimento a tali beni i singoli creditori possono esperire azioni esecutive e cautelari individuali.

Dal punto di vista operativo, la vigenza del divieto comporta che non possano essere intraprese nuove azioni esecutive o cautelari individuali, le quali risulterebbero inammissibili.

Non possono, inoltre, essere proseguite le azioni pendenti alla data del fallimento – cioè quelle nell’ambito delle quali non sia ancora intervenuto un provvedimento di distribuzione delle somme liquidate ai creditori – le quali risultano improcedibili,

¹⁴²La norma è stata modificata dal D.Lgs. n. 5/2006 che ha inserito, nel novero delle azioni vietate, anche le azioni cautelari, recependo un consolidato orientamento giurisprudenziale.

¹⁴³DEMARCHI P.G., *Fallimento e altre procedure concorsuali. Normativa e giurisprudenza ragionata*, Milano, Giuffrè, 2009 p. 244 evidenzia come la partecipazione al concorso formale sia condizione necessaria per partecipare a quello sostanziale.

¹⁴⁴ Per un’analisi del rapporto tra *par condicio creditorum* ed art. 51 si rinvia a P. PAJARDI-A. PALUCHOWSKI, *Manuale di diritto fallimentare*, Milano, Giuffrè, 2008, p. 312 e ss.

¹⁴⁵ Le azioni individuali esperite o esperibili dai singoli creditori sono “trasformate” in quella concorsuale fallimentare. Così P.G. DEMARCHI, *op.cit.*, p. 244; R. ESPOSITO, *op. cit.*, p. 343.

¹⁴⁶ E’ il caso dell’azione esecutiva su beni ipotecati a garanzia di operazioni di mutuo fondiario di cui all’art. 41, comma 2 del Testo Unico Bancario (t.u.b.).

¹⁴⁷ Per un approfondimento circa i limiti di applicazione del divieto A. MAFFEI ALBERTI, *Commentario breve della legge fallimentare*, Padova, Cedam, 2013, p.318.

salvo che il curatore decida di subentrare al creditore nell'azione da egli intrapresa prima del fallimento¹⁴⁸.

In questa cornice ricostruttiva, le misure cautelari del Fisco risultano in profonda antinomia con i principi suesposti e questo conflitto è ulteriormente acuito dalla natura unilaterale delle misure adottate dall'Agente della riscossione¹⁴⁹, eccettuando quelle di cui all'art. 22 del D. Lgs. n. 472/1997.

In verità, prima della riforma attuata con il D.Lgs. n. 46/1999, proprio a favore del Fisco vi era una deroga al divieto di cui all'art. 51.

Si trattava dell'esecuzione esattoriale di cui all'art. 51 del D.P.R. n. 602/1973, abrogato dall'art. 16 del D.Lgs. n. 46/1999.

L'esecuzione esattoriale consentiva al Concessionario della riscossione di intraprendere o proseguire un'azione espropriativa anche a seguito della dichiarazione di fallimento. Inoltre, l'art. 50 del D.P.R. n. 602/1973 consentiva all'esattore di surrogarsi ad altri creditori nei procedimenti da essi già avviati¹⁵⁰.

A fronte di siffatto potere dell'esattore, il curatore avrebbe potuto soltanto chiedere la sospensione dell'esecuzione esattoriale, impegnandosi, però, a versare l'intera somma all'esattore.

Tuttavia, l'esattore non poteva trattenere a titolo definitivo le somme ricavate da tale azione, dovendo a tal fine ottenere un provvedimento di formale assegnazione da parte del giudice fallimentare. Ciò ha indotto il legislatore a considerare più celere ed efficiente l'ordinaria procedura concorsuale e, conseguentemente, ad abrogare questo istituto¹⁵¹.

Eliminato questo anacronistico privilegio, l'Erario è pienamente assoggettato al divieto di cui all'art. 51 L.F., così come al principio della verifica formale del credito da ammettere al passivo, ai sensi dell'art. 52.

¹⁴⁸ Art. 107, comma 6 L.F. La riforma attuata con il D.Lgs. n. 5/2006 ha generalizzato la procedura di subentro del curatore, prima prevista solo per le azioni di espropriazione immobiliare.

¹⁴⁹ Cfr. R. ESPOSITO, *op. cit.*, p.338.

¹⁵⁰ Facoltà concessa fino al momento di aggiudicazione o assegnazione del bene.

¹⁵¹ Cfr. F.PAPARELLA, *Gli effetti della soppressione del ruolo e del nuovo accertamento esecutivo ai fini dell'ammissione al passivo fallimentare dei crediti fiscali*, cit., p.657.

La Suprema Corte si è più volte pronunciata sulla compatibilità del fermo amministrativo con la disciplina in esame, ma con considerazioni che possono essere estese alle altre misure cautelari a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria¹⁵². Con riferimento al fermo, la Corte ha statuito che tale misura *“risulta incompatibile con il divieto di cui all'art. 51 in quanto volta a “prenotare” una frazione del patrimonio fallito, sottraendola alla massa destinata alla soddisfazione dei creditori concorsuali, in vista di una futura ed eventuale compensazione con un controcredito della pubblica amministrazione non opponibile attualmente in compensazione in quanto neppure ancora definitivamente accertato”*; precisa, inoltre, che sono ricompresi nel divieto *“non solo le azioni individuali esecutive ma tutti i mezzi direttamente ed indirettamente satisfattivi delle situazioni giuridiche soggettive”*¹⁵³. Concludendo, l'unica forma di intervento in chiave cautelare di cui beneficia il Fisco è la possibilità di iscrizione del credito nei ruoli straordinari di cui all'art. 11 del D.P.R. n. 602/1973 ed il ricorso all'accertamento di cui all'art.29 lett. c) del D.L. n. 78/2010¹⁵⁴. Risulta, invece, precluso l'accesso agli altri strumenti cautelari, nonché la prosecuzione di qualsivoglia attività esecutiva, in ossequio al principio della *par condicio creditorum*.

¹⁵² Cassazione, sent. del 13 gennaio 2011, n.711; Cassazione, sent. del 29 dicembre 2011, n.29565.

¹⁵³ Cassazione, n. 29565/2011.

¹⁵⁴ Possibilità, come già visto, avversata da parte della dottrina che ne contesta la natura cautelare e quindi incompatibile con la procedura concorsuale. Così L. DEL FEDERICO, *op.cit.*, p. 179; M. MAURO, *op. cit.*, p. 101.

CAPITOLO III

IL TRATTAMENTO DEL CREDITO D'IMPOSTA NEL FALLIMENTO

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. La compensazione. – 2.1. (*Segue*) Il credito IVA. – 2.2. Il divieto di compensazione di cui all'art. 31 del D.L.31 maggio 2010, n. 78. – 3. La cessione dei crediti d' imposta. – 4. L' assegnazione del credito nell' ambito dell' esecuzione del riparto. – 5. Le soluzioni giurisprudenziali.

1. Introduzione

Nel presente capitolo sarà analizzato il tema della gestione del credito d'imposta nel fallimento che, in verità, rientra nel più ampio contesto della riscossione ma che, data la sua notevole rilevanza, è opportuno approfondire separatamente.

Il credito d'imposta nel fallimento può essere, da un lato, quello maturato prima della dichiarazione di fallimento, in conseguenza dell'attività del fallito ancora *in bonis*; dall'altro, può trattarsi di crediti d'imposta maturati in costanza di procedura, per effetto dell'esercizio provvisorio dell'impresa o come conseguenza delle attività di liquidazione.

Generalmente, le problematiche riguardano i crediti d'imposta postfallimentari e derivano dalla, non condivisa, affermazione di una diversità soggettiva dei soggetti titolari del credito, cioè il fallito e la massa; nonché, e principalmente, l'impossibilità di realizzare tali crediti prima della chiusura del fallimento, in quanto emergenti solo in sede di dichiarazione d'imposta finale.

Essendo tale dichiarazione successiva alla ripartizione dell'attivo, gli eventuali crediti d'imposta emergenti non sarebbero attratti nell'attivo fallimentare e risulterebbero sottratti al concorso dei creditori.

Per ovviare a tale problema la giurisprudenza ha sostenuto l'ammissibilità della presentazione della dichiarazione d'imposta prima della chiusura del fallimento. Tuttavia, come si vedrà, tale soluzione non sembra condivisibile ed è in contrasto con il dato normativo.

Le possibilità di utilizzo del credito d'imposta previste legislativamente sono la compensazione, fallimentare (art. 56 L.F.) o tributaria, la cessione del credito d'imposta (art. 106 L.F.) e l'assegnazione dello stesso in sede di riparto finale (art. 117 L.F.).

A queste soluzioni legislative se ne affiancano altre di derivazione giurisprudenziale che non sembrano, però, compatibili con il diritto positivo, eccettuato il caso del *trust* interno.

2. La compensazione

Il primo, e più frequente, utilizzo del credito d'imposta in sede fallimentare è rappresentato dalla compensazione.

Il riconoscimento della compensazione quale modalità generale di estinzione dell'obbligazione tributaria è stato attuato con la previsione dell'art. 8 della L. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente)¹, il quale formalmente equipara la compensazione all'adempimento, in quanto entrambi presentano natura soddisfattiva.

Tralasciando l'esame della normativa sostanziale di dettaglio², ai fini che qui interessano, è utile distinguere tra la compensazione cd. "verticale" e quella cd. "orizzontale".

La prima forma di compensazione ammessa dal legislatore è stata quella verticale, di cui all'art. 11, comma 4 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.u.i.r.), avente ad oggetto crediti e debiti relativi alla medesima imposta.

All'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 è, invece, disciplinata la compensazione orizzontale, la quale si riferisce a crediti e debiti relativi a tributi non omogenei e vantati da soggetti diversi (Erario e altri enti), in evidente antinomia rispetto alla disciplina civilistica di cui all'art. 1241 cod.civ., che richiede identità soggettiva ai fini della compensazione.

¹ Art. 8, comma 1 : *"L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione"*.

² Per un'analisi dell'istituto si rinvia a M. BASILAVECCHIA, *La difficile interstitialità della compensazione tra accertamenti e attività esattive*, in (a cura di) GLENDI C.-UCKMAR V., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, Cedam, 2011 p. 93 e ss.

Nel contesto fallimentare è riconosciuta l'ammissibilità della compensazione, la quale risulta disciplinata dall'art. 56 L.F. Il primo comma di tale disposizione riconosce a tutti i creditori “*il diritto di compensare coi loro debiti verso il fallito i crediti che essi vantano verso lo stesso, ancorché non scaduti prima della dichiarazione di fallimento*”.

E' nell'ultima parte del comma 1 che risiede la peculiarità che caratterizza siffatta compensazione rispetto a quella civilistica³; si tratta della possibilità di portare in compensazione anche crediti non scaduti, con l'unica limitazione fissata dal comma 2 della stessa norma e consistente nell'impossibilità – nell'ipotesi di crediti non scaduti alla data di dichiarazione di fallimento – di ricorrere alla compensazione se il creditore ha acquistato il credito per atto tra vivi dopo la dichiarazione di fallimento o nell'anno anteriore⁴.

L'ambito di applicazione della compensazione risulta fortemente limitato dai requisiti di ammissibilità, intesi come caratteristiche che entrambi i crediti devono avere per poter far ricorso all'istituto in esame.

Questa limitazione deriva dal fatto che l'istituto⁵, utile al creditore-debitore per evitare le lungaggini della procedura fallimentare, altera in maniera vistosa la *par condicio creditorum*⁶. Laddove non si desse luogo alla compensazione, infatti, il creditore sarebbe tenuto ad adempiere interamente la propria obbligazione, con incremento dell'attivo liquidato; tuttavia, non varrebbe il contrario, cioè l'adempimento nei suoi confronti sarebbe proporzionale, secondo le regole del concorso sostanziale.

L'art.56 L.F., rappresenterebbe *prima facie* un limite alla compensazione tributaria; tuttavia, si ritiene che lo stesso interessi le ipotesi di crediti e debiti sorti entrambi prima dell'apertura della procedura; per la compensazione tra crediti e debiti sorti prima della procedura e nel corso della stessa, le norme fiscali risultano applicabili, seppur con il limite del rispetto della *par condicio creditorum*.

³ La disposizione deroga all'art. 1243 cod. civ.

⁴ La disposizione ha la finalità di vietare la preconstituzione di crediti da far valere nei confronti del fallimento.

⁵ Per l'analisi della *ratio* dell'istituto si rinvia a A. NIGRO- D. VATTERMOLI, *Diritto della crisi delle imprese*, Bologna, il Mulino, 2014, p. 147.

⁶ Per l'analisi del principio si rinvia al capitolo I della presente trattazione.

In altri termini, la deroga al concorso è ammessa solo nei limiti ed alle condizioni dettati dall'art. 56 L.F.; al di fuori del campo di applicazione della norma, non è possibile alcuna alterazione dei principi del concorso ma non è preclusa la compensazione⁷.

Perché i crediti possano essere oggetto di compensazione *ex art. 56* è necessario che gli stessi siano preesistenti alla data di dichiarazione del fallimento, cioè che il fatto genetico degli stessi si sia verificato anteriormente alla dichiarazione di fallimento⁸.

L'antiorità del credito tributario deve essere parametrata al momento di verifica dei presupposti oggettivi e soggettivi del credito, non rilevando il momento in cui sono notificati eventuali atti di accertamento al contribuente.

Se il credito risulta sorto successivamente, non sarebbe compensabile *ex art. 56* dall'Agenzia delle Entrate; tuttavia, sembra ammissibile la compensazione, al di fuori dei parametri dell'art. 56, a condizione che venga comunque rispettato il principio del concorso, che suddetta norma deroga.

Conseguentemente, sarà ammissibile la compensazione tra tali crediti sorti prima del fallimento e crediti sorti successivamente, a condizione che l'ordine di soddisfazione dei creditori, dettato dalle regole del concorso, sia comunque rispettato⁹.

Gli altri due requisiti richiesti ai fini della compensazione *ex art. 56* sono la liquidità ed esigibilità dei crediti.

Tuttavia, non si richiede che gli stessi siano presenti al momento della dichiarazione di fallimento¹⁰, essendo necessari nel momento in cui viene eccitata la compensazione. In tempi meno recenti la Cassazione aveva ritenuto indispensabili tali requisiti già al momento della dichiarazione di fallimento¹¹; tuttavia, le Sezioni Unite si sono espresse in senso contrario¹² sostenendo che l'art. 56 non menzioni espressamente questi requisiti e non può essere letto nel senso della necessità degli stessi.

⁷ Così S. M. MESSINA, *La compensazione tributaria in sede fallimentare*, in (a cura di) PAPARELLA, *Il diritto tributario delle procedure concorsuali*, Milano, Giuffrè, 2013, p. 440

⁸ Conclusione ribadita dall'Istituto di ricerca dei dottori commercialisti ed esperti contabili (IRDCEC) nella circolare n. 23/IR del 10 maggio 2011. In senso conforme anche Cassazione, sent. del 12 febbraio 2008, n. 3280; Cassazione, sent. del 3 dicembre 2003, n. 18428.

⁹ Cfr. S. M. MESSINA, *op. cit.*, p.441

¹⁰ Così Cassazione, Sez. Un. sent. del 19 novembre 1999, n. 775.

¹¹ Così Cassazione, sent. del 20 marzo 1991, n. 3006.

¹² Sent. n. 775/1999, *cit.*

Può dirsi, dunque, ormai pacifica la ammissibilità della compensazione anche se alla data di apertura della procedura liquidità ed esigibilità non sono presenti, purché sussistano nel momento in cui viene eccepita la compensazione.

Un requisito fondamentale, soprattutto con riferimento ai crediti fiscali, è quello della reciprocità, cioè la titolarità delle posizioni giuridiche attive e passive in capo agli stessi soggetti.

Il problema che si è posto a riguardo, è se sia ammissibile la compensazione tra crediti nei confronti del fallito e debiti nei confronti della massa.

A tal riguardo, nel silenzio della legge, hanno rivestito notevole rilevanza le circolari dell'Amministrazione Finanziaria e le sentenze della Corte di Cassazione.

Relativamente alle prime, è meritevole di menzione la R.M. del 12 agosto 2002, n. 279/E, con cui l'Amministrazione Finanziaria nega l'ammissibilità della compensazione tra debiti del fallito e crediti della procedura in quanto sussiste una diversità dei soggetti titolari, oltreché dei momenti genetici dei crediti. Da ciò deriva l'illegittimità della compensazione tra gli stessi, salvo il caso di "trascinamento" del credito preesistente alla procedura, nella procedura stessa.

Si tratta di casi in cui il credito derivi da un'attività posta in essere prima della dichiarazione di fallimento ma che sia successivamente trascinato nella procedura.

Sebbene non vi sia una definizione legislativa delle ipotesi di "trascinamento", sembrano potersi ricomprendere in tale fattispecie, per quanto attiene al credito IVA, i casi di fatture emesse dopo la dichiarazione di fallimento, ma con riferimento ad operazioni di cessione di beni o di prestazione di servizi effettuate prima di tale momento.

In ogni caso, nella R.M. n. 279/E, l'Amministrazione Finanziaria limita la compensazione – nell'ipotesi di trascinamento dei crediti – alla sola quota di credito del fallimento derivante dall'esercizio dell'impresa nell'epoca prefallimentare.

Questa posizione è stata mantenuta dall'Amministrazione Finanziaria nella circolare del 11 marzo 2011, n. 13/E, di commento dell'art. 31 del D.L. n. 78/2010, in cui si ribadisce la distinzione tra crediti precedenti il fallimento e quelli successivi e il carattere ostativo della distinzione soggettiva tra il fallito e la massa dei creditori concorsuali.

In senso conforme, oltre a parte della dottrina¹³, si è espressa anche la giurisprudenza¹⁴.

L'argomento addotto dalla giurisprudenza di legittimità per negare l'ammissibilità della compensazione tra crediti del Fisco verso il fallito e crediti della procedura contro il primo, sarebbe l'asserita diversità di soggetti.

Come già visto nel capitolo I, paragrafo 2.1 della presente trattazione, non può rinvenirsi alcuna soggettività in capo al fallimento, inteso come procedura; la massa fallimentare non è un soggetto dotato di personalità giuridica e non sostituisce in alcun modo il fallito nel rapporto tributario.

Sebbene subisca lo spossessamento ai sensi dell'art. 42 L.F., il fallito rimane titolare dei beni e dei rapporti giuridici ricompresi nell'attivo fallimentare, perdendone esclusivamente la disponibilità, nell'ottica della cristallizzazione del patrimonio finalizzata ad evitare il depauperamento dello stesso.

Relativamente al rapporto tributario, il fallito rimane l'unico titolare dello stesso e l'unico soggetto passivo; di conseguenza risulta non sussistere alcuna alterità di soggetti titolari del credito tributario¹⁵, né alcun ostacolo al riconoscimento della reciprocità dei crediti e, quindi, della compensazione.

Quanto alla necessità, ai fini della compensazione tributaria in ambito fallimentare, della precedente insinuazione al passivo dell'Amministrazione Finanziaria, la giurisprudenza di legittimità¹⁶ esclude la pregiudizialità dell'ammissione al passivo ai fini del ricorso alla compensazione.

Non è necessario che il credito fiscale sia preventivamente accertato con la verifica del passivo, ben potendo l'Amministrazione Finanziaria eccepire la compensazione anche senza l'insinuazione al passivo.

Il motivo per cui la procedura di verifica *ex* articoli 92 e seguenti non risulta necessaria, è dato dal fatto che l'Amministrazione Finanziaria utilizzi la compensazione in via di eccezione; in altri termini, la stessa non oppone il proprio

¹³ Per i riferimenti dottrinali si rinvia a M. MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 134, nota 103. In senso contrario L. MANDRIOLI, *La compensazione fiscale nel fallimento*, in *Corriere Trib.*, 2001, 284.

¹⁴ Cassazione, sent. del 1 luglio 2003, n. 10349; Cassazione, sent. del 15 dicembre 2003, n. 19169; Cassazione, sent. del 22 marzo 2002, n. 4104; Cassazione, sent. del 14 ottobre 1998, n. 10140.

¹⁵ In senso adesivo L. MANDRIOLI, *op. cit.*, p. 284 e ss.; M. MAURO, *op. cit.*, p. 135; S. M. MESSINA, *op. cit.*, p. 436 e ss..

¹⁶ Cassazione, sent. del 13 dicembre 2013, n. 27884.

controcredito per partecipare al concorso, bensì esclusivamente al fine di neutralizzare – utilizzando il controcredito come fatto estintivo – la pretesa del creditore-debitore.

L'ammissione al passivo risulta necessaria soltanto nell'ipotesi in cui il Fisco richieda, in via riconvenzionale, il pagamento dell'eccedenza del controcredito alla procedura¹⁷.

La Corte specifica, inoltre, che la diversa soluzione, che vorrebbe la previa insinuazione al passivo, sarebbe in contrasto con la *ratio* dell'art. 56; quest'ultima è rappresentata dalla necessità di evitare che il creditore debba attendere i tempi della verifica fallimentare per ottenere l'adempimento, quando potrebbe ricorrere ad una soluzione egualmente soddisfattiva, rappresentata proprio dalla compensazione¹⁸.

2.1 (Segue) Il credito IVA

Un'analisi approfondita merita il tema della compensazione avente ad oggetto il credito IVA, il quale – insieme al credito da ritenute d'acconto sugli interessi maturati sui depositi bancari intestati al fallimento – rappresenta la più frequente ipotesi di credito d'imposta nel fallimento.

La norma di riferimento è l'art. 74 *bis* del D.P.R. n. 633/1972, introdotto dal D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687, che ha colmato una lacuna del D.P.R. n. 633/1972 che, nella sua versione originaria, non prevedeva alcuna disposizione specifica per le procedure concorsuali.

In questa sede non saranno approfonditi aspetti di diritto sostanziale, in quanto l'analisi sarà limitata alla genesi del credito d'imposta in questione.

Entro quattro mesi dall'accettazione dell'incarico, il curatore ha l'obbligo di predisporre la dichiarazione di cui all'art. 74 *bis*, dalla quale può emergere un debito d'imposta, per il quale il Fisco può insinuarsi al passivo, oppure può emergere un credito da chiedere a rimborso.

A tal riguardo, sono divergenti le qualificazioni della suddetta dichiarazione fatte dall'Amministrazione Finanziaria e dalla giurisprudenza.

¹⁷ Cfr. E. TRIPPITELLI – G. FESTA, *Il punto sull'IVA. La gestione del credito IVA da parte del curatore fallimentare*, in <www.euroconference.it>, p. 25, ultima cons.: 18.01.2018

¹⁸ Così Cassazione, sent. n. 27884/2013 cit.

Secondo l'Amministrazione Finanziaria¹⁹ quella di cui all'art. 74 bis non sarebbe una dichiarazione vera e propria, limitandosi a "fotografare" la situazione fiscale dell'impresa alla data di fallimento. Essendo emessa in quanto sia intervenuto il fallimento, essa risulta strettamente connessa a quest'ultimo e non può essere assimilata alla dichiarazione annuale²⁰. Conseguentemente, il rimborso può essere richiesto solo se emergente dalla dichiarazione annuale ed in presenza delle condizioni di cui all'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972²¹.

Di diverso avviso, invece, la giurisprudenza²² secondo la quale, in presenza delle condizioni di cui all'art. 30, sarebbe ammissibile una richiesta di rimborso fondata sulla dichiarazione di cui all'art. 74 bis.

Si è già detto, infatti, che la dichiarazione *ex art. 74 bis*, che risulti a debito per il contribuente, possa fondare la richiesta di insinuazione al passivo dell'Amministrazione Finanziaria, di conseguenza appare logico che, sulla base della stessa, possa essere richiesto il rimborso dell'eventuale credito d'imposta emergente. Risultando soddisfatte le condizioni di cui all'art. 30, il curatore potrà chiedere il rimborso e, in tale evenienza, l'Amministrazione Finanziaria può eccepire la compensazione, nei limiti della quota ad essa spettante in sede di riparto.

Nell'ipotesi, peraltro non rara, in cui le condizioni per la richiesta di rimborso non risultino soddisfatte, l'unica alternativa percorribile risulta la compensazione, da effettuare mediante riporto in avanti alla dichiarazione successiva, oppure con crediti di altra specie (cd. compensazione orizzontale)²³.

Va segnalata, però, l'opportunità che il curatore adotti la massima oculatezza e prudenza nella gestione del credito IVA; laddove utilizzasse il credito, in

¹⁹ R.M. 12 luglio 1995, n. 181.

²⁰ In pendenza di fallimento la dichiarazione annuale comprende un modulo relativo alle operazioni effettuate dal 1 gennaio alla data di fallimento e un secondo modulo relativo alle operazioni effettuate nel periodo che va dalla dichiarazione di fallimento al 31 dicembre.

²¹ Ai sensi dell'art. 30 D.P.R. n. 633/1972, il contribuente può richiedere il rimborso senza limiti di importo nel caso di cessazione dell'attività; nel caso di importi emergenti dalle dichiarazioni dei due anni precedenti, può chiedere il rimborso per un importo non superiore al minore di tali eccedenze.

²² Cassazione, sent. del 15 dicembre 2003, n. 19169; Cassazione, sent. n. 4104/2002, cit., secondo cui con la dichiarazione di fallimento cesserebbe l'attività d'impresa.

²³ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Gli adempimenti tributari e la gestione dei crediti d'imposta*, in (a cura di) DIDONE A., *Le Riforme della legge fallimentare*, vol. 2, Torino, UTET Giuridica, 2009, p. 2036. L'Autore denuncia un effetto paradossale di tale disciplina, in quanto, nell'ipotesi in cui il credito non venga chiesto a rimborso e non sia compensato, sarà percepito dal fallito una volta tornato *in bonis* con sacrificio dei creditori concorsuali.

compensazione, prima del decorso dei termini a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria per la rettifica della dichiarazione, risulterebbe esposto al rischio dell'esperimento di un'azione di recupero, nonché alle conseguenti sanzioni pecuniarie e penali.

In ogni caso, prima di qualsiasi utilizzo del credito d'imposta, il curatore è tenuto ad effettuare un controllo sulla sussistenza dello stesso – la cd. *due diligence* fiscale – sia dal punto di vista formale, della sussistenza e correttezza dei documenti comprovanti il credito, sia dal punto di vista sostanziale.

2.2 Il divieto di compensazione di cui all'art. 31 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78

Un ultimo tema da analizzare è quello dell'applicabilità dell'art. 31 del D.L. n. 78/2010 alla compensazione in sede fallimentare.

L'art. 31, comma 1 del D.L. n. 78/2010 ha introdotto, a decorrere dall'1 gennaio 2011, un divieto di compensazione *ex art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997* dei crediti erariali in presenza di debiti erariali iscritti a ruolo, che siano di importo superiore ad euro 1.500 e per i quali sia scaduto il termine di pagamento.

La sanzione, in caso di violazione di tale divieto, risulta essere particolarmente severa; la stessa risulta, infatti, pari al 50% dell'importo indebitamente compensato ed è calcolata sull'intero importo, comprensivo di tributi, sanzioni, interessi ed aggio. E', invece, ammesso *“il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte”*; risulta, cioè, consentita la compensazione verticale.

L'Agenzia delle Entrate si è da subito espressa in merito all'applicabilità di tale divieto in sede fallimentare. Nella circolare dell'11 marzo 2011, n. 13/E, ha precisato che, in caso di procedure concorsuali, *“la presenza di debiti erariali iscritti a ruolo nei confronti del fallito, scaduti e non pagati, ma maturati in data antecedente all'apertura della procedura concorsuale, non si ritiene sia causa ostativa alla compensazione tra crediti e debiti erariali formati, invece, nel corso della procedura stessa”*.

Ha poi ribadito la posizione già assunta con la R.M. n. 279/E del 2002, sulla inammissibilità della compensazione tra posizioni soggettive imputabili al fallito e quelle della massa fallimentare.

Anche l' IRDCEC, nella circolare n. 23/E del 10 maggio 2011, è giunto alle stesse conclusioni dell'Agenzia delle Entrate, affermando l'inoperatività del divieto di cui all'art. 31 del D.L. n. 78/2010, in quanto l'art. 56 L.F. vieta la compensazione tra crediti e debiti del fallito e quelli della procedura.

In altri termini, partendo dalla autonomia della procedura fallimentare dalla gestione ad essa antecedente, la presenza di crediti iscritti a ruolo prima del fallimento non impedisce la compensazione avente ad oggetto crediti sorti in pendenza della procedura.

Il divieto di compensazione riguarda, invece, i crediti erariali – di importo superiore a 1.500 euro – iscritti a ruolo dopo l'avvio della procedura.

Alla luce di queste posizioni coincidenti dell'Agenzia delle Entrate e dell' IRDCEC, risulta cruciale la distinzione tra crediti prefallimentari e crediti postfallimentare.

Nell'ambito dei crediti sorti prima della dichiarazione di fallimento, la compensazione verticale risulta pienamente attuabile, previo controllo della corretta formazione del credito; la compensazione orizzontale risulta soggetta ai limiti di cui all'art. 31 del D.L. n. 78/2010. Risultando soddisfatti i presupposti di cui all'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972, è possibile richiedere il rimborso.

Nel caso di crediti postfallimentari, invece, la compensazione verticale è attuabile con debiti sorti dopo l'avvio della procedura, senza alcuna limitazione; la compensazione orizzontale non risente delle iscrizioni a ruolo per debiti antecedenti il fallimento, restando preclusa solo nell'ipotesi di iscrizioni a ruolo successive all'avvio della procedura²⁴.

In ogni caso, non è ammissibile la compensazione con crediti o debiti precedenti la dichiarazione di fallimento, mancando, in tal caso, il requisito della reciprocità dei crediti.

Tuttavia, come già affermato precedentemente, non sembra condivisibile l'assunto per cui sussiste una diversità soggettiva tra il fallito e la massa concorsuale, tale da impedire la compensazione tra crediti e debiti del fallito e quelli della massa.

²⁴ Così S. MANCINELLI, *Crediti d'imposta nel fallimento "all'ombra" dell'art. 31 D.L. 78/2010*, in <www.centrostudiconcorsuali.it>, ultima cons.: 18.01.2018.

Partendo dalla permanenza della soggettività passiva del fallito, unico soggetto contribuente anche in costanza di fallimento, l'unico criterio con il quale valutare l'ammissibilità della compensazione risulta essere il principio del concorso²⁵.

Se l'attivo risulta sufficiente al soddisfacimento dei creditori con grado superiore, siffatta compensazione risulta pienamente attuabile; se l'Amministrazione Finanziaria risulta ammessa al passivo, sarà in sede di riparto – anche parziale – che il curatore potrà effettuare tale compensazione, nel rispetto dell'ordine legale di distribuzione del ricavato.

3. La cessione dei crediti d'imposta

Un altro possibile utilizzo del credito d'imposta nel fallimento è la cessione dello stesso.

A norma dell'art. 106, comma 1 L.F., *“il curatore può cedere i crediti, compresi quelli di natura fiscale o futuri, anche se oggetto di contestazione”*.

Il successivo art. 107 disciplina le modalità della vendita – oggi definita “cessione” dall'art.106 – prescrivendo l'adozione di procedure competitive che garantiscano un'adeguata pubblicità e, conseguentemente, consentano al curatore di ottenere il miglior corrispettivo possibile per la cessione del credito.

La cessione del credito d'imposta deve, inoltre, risultare dal Programma di liquidazione predisposto dal curatore.

Con riferimento alla cessione del credito fiscale, è necessario invocare anche la normativa di settore, in particolare gli articoli 69 e 70 del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440 (Regolamento di contabilità dello Stato) e l'art. 43 *bis* del D.P.R. n. 602/1973.

L'art. 69 del R.D. n. 2440/1923 prescrive, ai fini della validità dell'atto di cessione, l'utilizzo della forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata da un

²⁵ In senso adesivo M. MAURO, *op. cit.*, p. 135 che sottolinea la funzionalizzazione del requisito della anteriorità genetica di cui all'art. 56 alla cristallizzazione del patrimonio, e quindi al rispetto della *par condicio creditorum*; S.M. MESSINA, *op. cit.*, p.444 che sottolinea gli effetti discorsivi per la *par condicio* derivanti dall'interpretazione dell'art. 31 nel senso della necessità che il curatore estingua prima debiti del fallito già iscritti a ruolo, prima della dichiarazione di fallimento.

notaio. E' inoltre richiesta la notifica dell'atto all'amministrazione debitrice ed è vietata – dal successivo art. 70 – la cessione di crediti verso amministrazioni diverse.

Nello stesso senso, l'art. 43 *bis* del D.P.R. n. 602/1973 richiama le summenzionate disposizioni di cui al R.D. n. 2440/1923 e ribadisce, al comma 3, la necessità della notifica dell'atto di cessione, da effettuare all'ufficio delle entrate.

Infatti, sebbene la cessione possa essere effettuata anche senza il consenso del debitore ceduto – ai sensi dell'art. 1260 cod. civ. – è, tuttavia, necessario che quest'ultimo sia reso edotto dell'avvenuta modificazione del creditore, al fine di adempiere utilmente nei confronti del cessionario.

Anche nella disciplina civilistica, in particolare all'art. 1264 cod. civ., l'efficacia della cessione nei confronti del debitore ceduto è subordinata alla notificazione del relativo atto, oltreché all'accettazione da parte dello stesso.

Tuttavia, il comma 2 dell'art. 1264 fa salvo l'eventuale adempimento effettuato dal debitore ceduto al creditore originario prima della notificazione dell'atto di cessione; in tal caso, il debitore che paghi al cedente è comunque liberato salvo che il cessionario provi che questi fosse a conoscenza della cessione.

La peculiarità del credito d'imposta nel fallimento è data dal fatto di essere considerabile, per la maggior parte dei casi, come credito futuro.

Infatti, sia il credito da ritenute a titolo d'acconto subite sugli interessi attivi sui depositi bancari intestati alla procedura, che il credito IVA formatosi in prossimità della chiusura del fallimento, possono essere considerati giuridicamente esistenti se ed in quanto risultino dalla dichiarazione finale presentata dal curatore²⁶.

Tuttavia, è pacifico che l'art. 106 L.F., nell'ammettere la cessione di "crediti fiscali o crediti futuri", non escluda l'ammissibilità della cessione di crediti fiscali futuri²⁷, cioè non si esprime in termini di alternatività.

In tal caso, la produzione degli effetti dell'atto di cessione è rinviata al momento in cui il credito sarà considerato giuridicamente esistente, ferma restando la produzione di effetti obbligatori in capo alle parti, essendo l'atto di cessione perfezionatosi per effetto del consenso delle stesse.

²⁶ Il credito IVA, per essere ceduto, deve risultare dalla dichiarazione annuale ed essere chiesto a rimborso.

²⁷ Così M. MAURO, *op. cit.*, p. 150; F. TESAURO, *In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti e di cessione dei crediti d'imposta*, in *Boll.Trib.*, 2003, p.888. *Contra* R.M. n. 279/E del 12 agosto 2002.

Dal punto di vista pratico, posto che generalmente i crediti siano ceduti a società finanziarie, queste ultime tendono ad acquisire perlopiù crediti sorti successivamente al fallimento.

La ragione è da ravvisare nella possibilità che l'Amministrazione Finanziaria eccepisca la compensazione con riferimento a crediti sorti prima del fallimento; essendo tale facoltà preclusa – come si è visto, secondo l'Agenzia delle entrate²⁸ – con riferimento ai crediti sorti successivamente alla procedura, il cessionario del credito vede, in tal caso, ridursi il rischio di tale eccezione.

Di conseguenza, le società cessionarie tendono a valutare meglio – cioè a corrispondere un corrispettivo maggiore per – i crediti sorti in pendenza di procedura.

Non va taciuto che il curatore debba considerare anche tale ultimo aspetto, nella scelta delle modalità di utilizzo del credito d'imposta; essendo tenuto a massimizzare il profitto, ed in generale l'attivo fallimentare, è più probabile che il curatore richieda il rimborso dei crediti prefallimentari, piuttosto che ricorrere ad una cessione che garantisca un minor profitto²⁹.

Inoltre, la cessione del credito futuro risulta ancor più vantaggiosa – oltretutto per il maggior corrispettivo che il cessionario potrebbe corrispondere – in quanto garantisce la monetizzazione di un credito, con conseguente accrescimento dell'attivo fallimentare, che altrimenti rimarrebbe al di fuori del concorso. Infatti, posto che il curatore debba presentare la dichiarazione finale dopo la chiusura del fallimento, le somme risultanti da tale dichiarazione non sarebbero apprese all'attivo fallimentare e non sarebbero oggetto di ripartizione tra i creditori concorsuali³⁰.

Sebbene parte della dottrina contesti l'utilità della cessione del credito d'imposta, in quanto avverrebbe sempre ad un prezzo inferiore a quello realizzabile con il rimborso³¹, a fronte della perdita totale del credito – che il ceto creditorio subirebbe

²⁸ Si vedano le osservazioni fatte nel paragrafo 2.2 del presente capitolo.

²⁹ Cfr. E. TRIPPITELLI – G. FESTA, *Il punto sull'IVA. La gestione del credito IVA da parte del curatore fallimentare*, cit.

³⁰ I creditori rimasti insoddisfatti, in tal caso, potrebbero richiedere la riapertura del fallimento ai sensi dell'art. 121 L.F., purché non siano decorsi più di cinque anni dal decreto di chiusura del fallimento.

³¹ Così M. BASILAVECCHIA, *op. cit.*, p. 2037; V. GRECO, *La cessione ed il riparto fra i creditori del credito d'imposta derivante dalle ritenute (di acconto) operate sugli interessi corrisposti al curatore fallimentare. Riflessioni sul cd. residuo attivo*, in *Dir.fall.*, 2000, I, 685; M. MAURO, *op. cit.*, p. 152 e ss.

con riferimento ai crediti futuri – la soluzione della cessione sembra essere quella che meglio garantisce i creditori³².

Inoltre, la stessa Amministrazione Finanziaria debitrice risulta pienamente garantita dal mantenimento dei poteri di controllo sugli eventuali rimborsi indebitamente corrisposti. Nel caso di rimborso effettuato in favore del cessionario del credito, sono solidalmente responsabili per la restituzione il cedente ed il cessionario³³.

Va sottolineato che, secondo la soluzione qui accolta, l'Amministrazione Finanziaria può sempre eccepire la compensazione. Il Fisco risulta, quindi, pienamente garantito nel caso di cessione del credito d'imposta.

E' il cessionario l'unico soggetto che, in concreto, rischia di essere pregiudicato dalla cessione. Quest'ultima, infatti, lascia inalterati i termini del rapporto sostanziale da cui ha origine il credito ceduto, consentendo al debitore ceduto di opporre al cessionario tutte le eccezioni opponibili al cedente³⁴.

4. L'assegnazione del credito nell'ambito dell'esecuzione del riparto

L'ultima modalità di utilizzo del credito d'imposta, prevista legislativamente, è l'assegnazione dello stesso in sede di riparto.

L'art. 117, comma 3 – così come modificato dal D.Lgs. n. 5/2006, il quale ridisegna la fase di riparto eliminando la necessità della liquidazione totale dell'attivo – prevede che *“il giudice delegato, nel rispetto delle cause di prelazione, può disporre che a singoli creditori che vi consentono siano assegnati, in luogo delle somme agli stessi spettanti, crediti d'imposta del fallito non ancora rimborsati”*.

³² In dottrina si è sostenuto che sarebbe più conveniente rinunciare all'acquisizione del credito, sì da consentire ai creditori insoddisfatti di aggredirlo una volta che il fallito sia tornato *in bonis*. Così L. GUGLIELMUCCI, *Parere sui crediti d'imposta non riscuotibili durante il fallimento*, in *Dir. fall.*, 205, I, 63.

³³ Questo è quanto previsto dall'art. 5, comma 4 *ter* del D.L. 14 marzo 1988, n. 70 che recita: *“In caso di cessione del credito risultante dalla dichiarazione annuale deve intendersi che l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto possa ripetere anche dal concessionario le somme rimborsate [...] Restano ferme le disposizioni relative al controllo delle dichiarazioni, delle relative rettifiche e all'irrogazione delle sanzioni nei confronti del cedente il credito”*.

³⁴ Così Cassazione, sent. del 13 dicembre 2013, n. 27884.

La possibilità di ricorrere all'assegnazione pare essere particolarmente utile al fine di attuare il credito e, al tempo stesso, soddisfare il creditore che vi abbia consentito; il tutto in tempi molto ristretti.

Le uniche limitazioni poste dal legislatore sono la relegazione della fattispecie al solo riparto finale – non anche in quelli parziali – la necessità del consenso del creditore assegnatario, che dovrà essere richiesto dal curatore prima della predisposizione del riparto finale; è, inoltre, necessario che sia rispettato l'ordine delle cause di prelazione.

Anche in tal caso, come nell'ipotesi di cessione del credito ex art. 106 L.F., sarà necessaria la notifica dell'atto all'Amministrazione Finanziaria.

In verità, prima della novella del 2006, parte della dottrina³⁵ aveva prospettato una soluzione simile, consistente nell'assegnazione del credito in occasione del riparto finale, con contestuale attribuzione di un mandato irrevocabile per la riscossione ad un istituto di credito³⁶.

Una parte della dottrina³⁷ ha ricondotto l'istituto dell'assegnazione di cui all'art. 117 L.F. al negozio privatistico dell'assegnazione di beni ai creditori di cui all'art. 1977 e seguenti cod. civ..

Quest'ultima norma definisce il negozio in esame come *“il contratto col quale il debitore incarica i suoi creditori o alcuni di essi di liquidare tutte o alcune delle sue attività di ripartirne tra loro il ricavato in soddisfacimento dei loro crediti”*.

Tuttavia, tale contratto non ha l'effetto di trasferire la titolarità dei beni ai creditori comportandone solo l'affidamento ai fini della liquidazione degli stessi; quindi, è inquadrabile nello schema del mandato.

A norma del successivo art. 1980, comma 2 cod.civ. *“i creditori anteriori alla cessione che non vi hanno partecipato possono agire esecutivamente anche su tali beni”*, da qui la dottrina ha esposto il rischio che i creditori antecedenti la cessione possano agire esecutivamente su tali beni.

³⁵ Cfr. V. GRECO, *op. cit.*, 685; S. TONETTI, *Aspetti fiscali delle procedure concorsuali*, Padova, Cedam, 2006, p.333. In giurisprudenza Tribunale di Sulmona, circolare n. 2 del 21 aprile 2004, in *Fallimento*, 2005, IV, 471.

³⁶La possibilità di stipulazione di un mandato per la riscossione del credito è prevista dall'art. 106, comma 3 L.F., come alternativa alla cessione del credito o alla riscossione diretta.

³⁷ Cfr. M. MAURO, *op.cit.*, p. 157; G. RAGUSA MAGGIORE, *Istituzioni di diritto fallimentare*, Padova, Cedam,1994, p. 501 con riferimento al concordato preventivo.

Tuttavia, l'assegnazione di cui trattasi potrebbe essere ricondotta a quella di cui all'art. 2928 cod.civ.. Quest'ultimo, nel disporre che *“il diritto dell'assegnatario verso il debitore che ha subito l'espropriazione non si estingue che con la riscossione del credito assegnato”*, ne definisce la natura di cessione *pro solvendo*, in quanto solo con l'ottenimento del pagamento del credito, da parte dell'assegnatario, il credito di quest'ultimo si estinguerà.

L'aspetto che qui rileva è il trasferimento della titolarità del credito conseguente, nel caso di fallimento, al decreto di esecutività del piano di riparto³⁸.

Così inquadrato l'istituto dell'assegnazione *ex art. 117 L.F.*, viene meno l'obiezione mossa dalla dottrina summenzionata e risulta meno improbabile che il creditore presti il consenso a tale assegnazione.

5. Le soluzioni giurisprudenziali

Le tipologie suesposte di utilizzo dei crediti d'imposta nel fallimento sono tutte alternative previste legislativamente.

Tuttavia, a queste se ne affiancano altre prospettate dalla giurisprudenza, in parte di legittimità ma, principalmente di merito, con sentenze rimaste perlopiù isolate.

La prima soluzione da menzionare è quella prospettata dalla Corte di Cassazione nella nota sentenza del 1 luglio 2003, n. 10349, nella quale la Corte dà una soluzione al principale problema della gestione del credito d'imposta nel fallimento. Ci si riferisce alla presenza di crediti d'imposta non riscuotibili prima della chiusura del fallimento, in quanto emergenti soltanto con la dichiarazione finale relativa al maxi periodo fallimentare.

Nella sentenza n. 10349/2003 la Corte riconosce la possibilità di presentare la dichiarazione finale anche prima della chiusura del fallimento, nel caso in cui tutti i rapporti giuridici facenti capo al fallimento siano definiti e il curatore abbia tutti gli elementi per predisporre, in modo completo e corretto, la dichiarazione finale³⁹.

³⁸ Nel caso di esecuzione individuale, l'effetto in questione si produce con l'ordinanza di assegnazione.

³⁹ Il punto di partenza della sentenza è l'art. 5, comma 4 del D.P.R. n. 322/1998 che fissa il termine di sette mesi dalla chiusura del fallimento entro cui il curatore deve presentare la dichiarazione; secondo la Corte, tale norma fisserebbe il termine finale per tale adempimento, non anche quello iniziale che, quindi, potrebbe essere anticipato ad un momento anteriore rispetto al decreto di chiusura *ex art. 119*

La soluzione prospettata dalla Corte non sembra concettualmente condivisibile, in quanto la dichiarazione finale serve ad individuare il reddito del periodo concorsuale, dato dalla differenza tra il residuo attivo e il patrimonio iniziale.

Poiché il credito d'imposta è un elemento dell'attivo da liquidare, non è concepibile che il curatore presenti la dichiarazione finale prima di aver liquidato anche tale credito; il caso contrario finirebbe con il dichiarare un reddito non ancora realizzato⁴⁰.

La giurisprudenza di merito ha prospettato altre soluzioni, tra cui la possibilità di far restare in attività gli organi fallimentari anche dopo la chiusura del fallimento, al fine di ottenere il rimborso dei crediti d'imposta e distribuirli tra i creditori rimasti insoddisfatti⁴¹.

Questa soluzione appare ancor meno fondata della precedente. Le norme che consentono la permanenza degli organi della procedura anche dopo la chiusura del fallimento hanno natura eccezionale; l'art. 120 L.F., secondo il quale alla chiusura decadono tutti gli organi della procedura, ha la natura di principio generale.

Questo è ancor più vero oggi, a seguito del recente intervento legislativo attuato con il D.L. 27 giugno 2015, n. 83, convertito dalla L. 6 agosto 2015, n. 132.

La novella ha previsto che la pendenza di giudizi non sia causa ostativa per la chiusura, per ripartizione finale dell'attivo, della procedura concorsuale.

Con ciò si evince l'intento del legislatore di ridurre i tempi di chiusura delle procedure concorsuali; di conseguenza appare del tutto incompatibile con siffatta *ratio legis* il procrastinare la decadenza degli organi fallimentari.

L'ultima soluzione proposta dalla giurisprudenza di merito⁴² è quella consistente nella creazione di un trust interno, con attribuzione dei crediti d'imposta al *trustee*; quest'ultimo assume l'obbligo di riscuotere i crediti e ripartirli tra i creditori concorsuali.

L.F.. Contra M. MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, Giuffrè, 1990, p.221; C. ZAFARANA, *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Milano, IPSOA, 2010, p.137.

⁴⁰Cfr. M. MAURO, *op. cit.*, p. 164. L'Autore sostiene l'opinabilità della suddetta soluzione anche con riferimento all'obbligo di chiusura del fallimento, che scatta con la ripartizione finale dell'attivo; non sarebbe, così, possibile attendere la conclusione della procedura di rimborso.

⁴¹ Tribunale di Padova, sent. 8 maggio 2002; circolare Tribunale di Sulmona n. 2/2004 cit.

⁴² Tribunale di Roma, decreto del 3 aprile 2003.

La soluzione è stata accolta con favore dalla dottrina⁴³, e da alcuni⁴⁴ considerata l'unica valida alternativa alla gestione del credito fallimentare nelle procedure concorsuali.

I benefici dell'utilizzo del *trust* sono stati individuati nella riduzione dei costi rispetto alla cessione del credito, perché in tal caso ammonterebbero solo al compenso del *trustee*; inoltre, vi sarebbe l'effetto segregativo che impedirebbe la proposizione di un'eccezione di compensazione da parte del Fisco e l'aggressione da parte di altri creditori.

Il *trust* è un istituto di origine anglosassone che ha trovato non poche difficoltà ad affermarsi nel nostro ordinamento.

Il principale ostacolo è stato, da sempre, la mancanza di norme interne che disciplinassero compiutamente la materia, in uno con la diversa concezione del diritto di proprietà, il quale nel nostro ordinamento non può prescindere dalla coesistenza della titolarità e del controllo sui beni⁴⁵.

Tuttavia, negli anni più recenti, l'istituto è divenuto una realtà anche nel nostro ordinamento ed è ampiamente utilizzato dagli operatori del settore.

L'utilizzo del *trust* in sede fallimentare, da molti criticato⁴⁶, sembra essere pienamente compatibile con la disciplina fallimentare ed in particolare con lo spirito della riforma del 2006, volta a velocizzare i tempi di svolgimento e di chiusura della procedura.

Con il D.Lgs. n. 5/2006 sono stati introdotti strumenti quali la cessione dei crediti fiscali e la possibilità di liquidazione mediante conferimento in società, con il precipuo obiettivo di non procrastinare le operazioni del curatore.

E' stata prevista, all'art. 104 *ter* L.F., la facoltà per il curatore di delegare alcune operazioni a professionisti esterni.

Il *trust* – la cui costituzione deve essere prevista nel programma di liquidazione – pare essere un mezzo utile alla rapida conclusione della procedura ed il *trustee*,

⁴³ Si veda G. FAUCEGLIA, *La funzione del trust nelle procedure concorsuali*, in Fall., 2004, 101.

⁴⁴ Così M. BASILAVECCHIA, , *Gli adempimenti tributari e la gestione dei crediti d' imposta*, p. 2037; M. MAURO, *op.cit.*, p.165 e ss.

⁴⁵ In tal senso F. FIMMANO', *Trust e diritto delle imprese in crisi*, in <www.ilcaso.it>, n. 210/2010, p.16,ultima cons.: 19.01.2018

⁴⁶ Per un'analisi delle principali posizioni critiche della dottrina si rinvia a M. MAURO, *op.cit.*, p. 165 e ss.

contrariamente a quanto sostenuto da alcuni autori⁴⁷, potrebbe essere equiparabile al professionista esterno cui il curatore delega alcune funzioni della procedura.

In sintesi, non sembrano esserci ostacoli alla costituzione del *trust* ai fini della realizzazione di quei crediti d'imposta, quali il credito IVA e le ritenute d'acconto sugli interessi sui depositi bancari, che altrimenti potrebbero essere sottratti al concorso dei creditori.

⁴⁷P. F. CENSONI, *Chiusura del fallimento e attività residue degli organi fallimentari: la sorte postfallimentare dei crediti d'imposta*, in *Fall.*, 2004, 1301; L. GUGLIELMUCCI, *Parere sui crediti d'imposta non riscuotibili durante il fallimento*, in *Dir. fall.*, 2005, I, 168.

CAPITOLO IV

IL PROCESSO TRIBUTARIO IN PENDENZA DI FALLIMENTO

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Controversie pendenti davanti al giudice tributario: interruzione e riassunzione. – 3. Controversie sorte in corso di procedura a seguito della notifica di atti di accertamento. – 3.1. Il problema delle notifiche al curatore ed al fallito. – 3.2. Effetti del ricorso per i creditori. – 4. La legittimazione processuale del fallito. – 4.1. Ammissibilità di un intervento adesivo dipendente del fallito nel giudizio tributario. – 5. La chiusura della procedura e il ritorno *in bonis* del fallito. – 5.1. La prosecuzione dei processi tributari ancora pendenti. – 5.2. Gli effetti del giudicato tributario formatosi in pendenza di fallimento. – 6. L'incidenza dell'esdebitazione sul rapporto tributario.

1. Introduzione

L'oggetto del presente capitolo è rappresentato dall'analisi delle conseguenze che l'apertura della procedura concorsuale genera in riferimento al processo tributario.

Gli effetti che il fallimento produce nei confronti del fallito, previsti dalla Legge Fallimentare, hanno inevitabilmente ripercussioni sulla materia tributaria, in specie sulle dinamiche processuali.

Il profilo maggiormente problematico è il venir meno della legittimazione processuale del fallito, con l'intervento del curatore, il quale subentra nelle controversie già pendenti e risulta essere legittimato processualmente ad instaurare nuovi giudizi.

Quanto al primo aspetto, cioè la perdita di legittimazione processuale del fallito, si pongono ineludibili esigenze di tutela dello stesso, il quale mantiene la soggettività passiva nel rapporto tributario, risultando esposto alle conseguenze derivanti dalla definitività degli atti di imposizione.

Proprio al fine di tutelare la posizione del fallito, si riconosce, eccezionalmente, la legittimazione dello stesso ad agire in sede giurisdizionale nei casi di disinteresse degli organi fallimentari.

In tale ottica, la giurisprudenza costantemente richiede l'espletamento degli adempimenti di notifica – relativi ad atti aventi ad oggetto pretese fiscali i cui presupposti si siano verificati prima della dichiarazione di fallimento – anche nei confronti del fallito, oltreché nei confronti della curatela.

L'alterità soggettiva di curatore e fallito ha delle implicazioni in termini di limiti soggettivi di efficacia delle sentenze emesse all'esito dei giudizi, nei quali questi siano stati parte, nell'ipotesi in cui anche il fallito abbia agito in sede giurisdizionale. Risulta, quindi, necessario analizzare le interrelazioni tra il curatore e il fallito nelle controversie tributarie.

L'analisi che sarà condotta nel presente capitolo avrà, quindi, ad oggetto le attività processuali del curatore, nonché i margini di ammissibilità dell'iniziativa processuale del fallito.

Saranno inoltre analizzati gli effetti della chiusura del fallimento sui processi pendenti e la vincolatività degli accertamenti di diritto, intervenuti in pendenza di fallimento, nei confronti del fallito tornato *in bonis*.

2. Controversie pendenti davanti al giudice tributario: interruzione e riassunzione

La prima ipotesi oggetto di analisi è il caso di controversie pendenti alla data di dichiarazione di fallimento.

La norma di riferimento è l'art. 43 L.F., rubricato "Rapporti processuali", che stabilisce la legittimazione processuale del curatore nelle controversie "*relative a rapporti di diritto patrimoniale del fallito compresi nel fallimento*".

Il primo aspetto da analizzare, quindi, è la perdita di legittimazione del fallito quale effetto dello spossessamento *ex art.42*, il quale ultimo opera sul piano sostanziale.

Rinviano l'analisi circa i limiti alla legittimazione processuale del fallito ai successivi paragrafi, è opportuno porre in evidenza la correlazione tra la perdita della disponibilità dei beni – che si colloca sul piano prettamente sostanziale – e la conseguente perdita di legittimazione processuale *ex art. 43*, comma 1¹.

¹P.G. DEMARCHI, *Fallimento e altre procedure concorsuali. Normativa e giurisprudenza ragionata*, Milano, Giuffrè, 2009, p. 207 ritiene che l'art. 43, comma 1 sia la trasposizione in sede fallimentare

E' lo stesso art. 43 a circoscrivere l'ambito di operatività della disposizione ai rapporti di diritto patrimoniale compresi nel fallimento, restando escluse le controversie relative a beni personali del fallito o beni non appresi all'attivo fallimentare².

Il subentro del curatore nella controversia è stato ricondotto, da una parte della dottrina³ e della giurisprudenza⁴, allo schema della "sostituzione" processuale ai sensi dell'art. 81 c.p.c., considerando tale norma applicabile al processo tributario in virtù del generico rinvio alle norme del c.p.c., attuato dall'art. 1 D.Lgs. n. 546/1992.

Nella sentenza del 24 luglio 2014, n. 16816, il Collegio rileva che si tratti di una sostituzione processuale connotata da tratti di assoluta peculiarità, in quanto *“se il curatore agisce “in nome proprio” ma facendo valere in sostanza “un diritto del fallito” (che conserva [...] la posizione di parte sostanziale del rapporto tributario controverso), tuttavia tale sostituzione non si verifica ex lege in modo automatico in tutti i giudizi pendenti o instaurandi, ma [...] soltanto a seguito di una valutazione di merito compiuta dal curatore”*.

La giurisprudenza di legittimità più recente⁵ esclude la riconducibilità alla fattispecie al fenomeno successorio, in quanto esclude che *“la posizione del curatore sia quella successoria in un rapporto già facente capo al fallito”*; infatti si precisa che *“il curatore, il quale non è un successore del fallito, non ha preso parte al rapporto giuridico posto a base della pretesa creditoria fatta valere in sede di ammissione, ed è dunque da considerare terzo rispetto ad esso”*⁶.

del principio di cui all'art. 75 c.p.c. secondo cui *“Le persone che non hanno il libero esercizio dei diritti non possono stare in giudizio, se non rappresentate, assistite o autorizzate, secondo le norme che regolano la loro capacità”*.

² Sono, inoltre, esclusi: i provvedimenti endofallimentari, nei quali deve necessariamente essere parte il fallito, i giudizi nascenti dal fallimento ma non aventi natura patrimoniale, nonché, in generale, i giudizi non aventi alcun effetto sul concorso dei creditori. Per un'ampia disamina della casistica si rinvia a M. FERRO, *La legge fallimentare. Commentario teorico-pratico*, Padova, Cedam, 2014, p. 606.

³ Si veda DEMARCHI, *ibidem*; S. DE MATTEIS, *Intervento su “Rapporti tra processo tributario e fallimento”*, Atti del Seminario di aggiornamento professionale e di approfondimento per i magistrati delle commissioni tributarie della Regione Campania “Tematiche sostanziali, procedurali e processuali di diritto tributario”, Napoli, febbraio 2015.

⁴ Cassazione, sent. del 24 luglio 2014, n. 16816.

⁵ Così Cassazione, sent. del 14 settembre 2016, n. 18002. Già nella sent. n. 16816/2014 la Corte ha precisato che *“l'apertura del concorso non determina alcuna novazione soggettiva nei rapporti tributari di cui era parte il soggetto dichiarato fallito”*.

⁶ Così Cassazione, Sez. Un., sent. del 20 febbraio 2013, n. 4213.

La principale conseguenza dell'apertura della dichiarazione di fallimento sui giudizi in corso è l'interruzione, oggi prevista dal comma 3 dell'art. 43, così come modificato dal D.Lgs. n. 5/2006.

La disposizione stabilisce che “*L'apertura del fallimento determina l'interruzione del processo*”, ed è stata introdotta dal legislatore con il D.Lgs. n. 5/2006.

In realtà, già prima della novella del 2006, era pacifico che all'intervenuta dichiarazione di fallimento conseguisse l'interruzione del processo in corso, la quale veniva ricondotta agli artt. 299 e 300 c.p.c..

Tuttavia, l'interruzione non era considerata automatica ma rimessa alla dichiarazione o notificazione dell'evento interruttivo da parte del procuratore del fallito. In mancanza di tali adempimenti, il processo proseguiva tra le parti originarie e la relativa sentenza non era considerata *inutiliter data*, ma risultava in opponibile alla procedura, ben potendo, invece, produrre effetti nei confronti del fallito tornato *in bonis*.

Al contrario, qualora il fallimento fosse stato dichiarato prima della costituzione in giudizio del fallito, l'interruzione operava automaticamente e risultava rilevabile anche d'ufficio.

L'attuale formulazione della norma, invece, non lascia dubbi circa l'automaticità dell'interruzione quale conseguenza della dichiarazione di fallimento⁷.

La dichiarazione del procuratore del fallito non è necessaria ai fini dell'interruzione e l'evento interruttivo risulta rilevabile anche d'ufficio⁸.

Questa soluzione è in piena sintonia con l'obiettivo primario della riforma del 2006, che è quello di velocizzare le tempistiche di conclusione delle procedure concorsuali; tale obiettivo è stato, poi, alla base dell'introduzione dell'ultimo comma dell'art.43 – effettuato con l'art. 7, comma 1, lett. 0b) della legge di conversione n. 132 del 2015, che ha modificato il D.L. n. 83/2015 – che prevede una corsia preferenziale per le

⁷ Interpretazione confermata anche dalla Corte Costituzionale, sent. del 21 gennaio 2010, n.17.

⁸ Così P. D. DE DOMINICIS, *I rapporti fra le procedure concorsuali ed il processo tributario*, in (a cura di) PAPARELLA, *Diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, Giuffrè, 2013, p. 490; P.G. DE MARCHI, *op.cit.*, p. 210; S. DE MATTEIS, *op.cit.*, p. 4; G. LO CASCIO, *Codice commentato del fallimento*, Milano, IPSOA, 2017, p. 550.

controversie di cui sia parte il fallimento, le quali devono essere “trattate con priorità”⁹.

Dall’automaticità dell’interruzione deriva la preclusione di successive attività processuali, con la conseguenza che gli atti successivamente posti in essere saranno affetti da nullità¹⁰.

L’ambito d’applicazione dell’art. 43 – oltreché i giudizi relativi a rapporti giuridici non compresi nel fallimento – non comprende i giudizi dinanzi alla Corte di Cassazione, essendo questi dominati dall’impulso d’ufficio; di conseguenza, è irrilevante l’evento interruttivo che colpisca la parte, non essendo necessaria, ai fini della prosecuzione del giudizio, alcuna attività della stessa¹¹.

Da ciò deriva che, se il processo prosegue e il curatore non si costituisce, la sentenza che definisce il giudizio sarà in opponibile alla procedura; per ciò che attiene alla materia tributaria, ciò implica che l’eventuale cartella fondata sulla sentenza emessa a seguito del processo svoltosi senza la costituzione del curatore, sarà illegittima.

Inoltre, dall’automatismo dell’evento interruttivo, la dottrina ha fatto discendere il carattere assoluto del difetto di legittimazione del fallito, che sarebbe così rilevabile d’ufficio. In altri termini, si ritiene non più sufficiente l’inerzia del curatore, ai fini dell’insorgere della legittimazione processuale del fallito¹².

Quanto agli effetti dell’interruzione, il più rilevante è la possibile estinzione del processo, in caso di mancata riassunzione.

Ciò è ancor più vero nel processo tributario, il quale si caratterizza per il fatto di essere un processo impugnatorio ed ad impulso di parte; conseguentemente, l’estinzione per mancata riassunzione comporta il consolidarsi della pretesa fiscale contenuta negli atti in contestazione¹³.

⁹ Per un esame critico della novella si rinvia a F. SANTANGELI, *Corsia preferenziale per le controversie in cui è parte il fallimento*, in (a cura di) F. SANTANGELI, *La nuova legge fallimentare. Commento alle disposizioni della legge fallimentare modificate dal d.l. n. 83/2015, conv., con mod., in l. 6 agosto 2015, n. 132*, Milano, Giuffrè, 2016, p.21 e ss.

¹⁰ Così Cassazione, sent. del 7 marzo 2013, n. 5650.

¹¹ In tal senso COMERCI-CHINAGLIA, *Commento all’art. 43*, in (a cura di) MAFFEI ALBERTI A., *Commentario breve della legge fallimentare*, Padova, Cedam, 2013, p. 272; P. PAJARDI, *Codice del fallimento*, Milano, Giuffrè, 2009, p. 532.

¹² Così COMERCI-CHINAGLIA, *Commento all’art. 43*, p. 278; M. FERRO, *La legge fallimentare. Commentario teorico-pratico*, cit., p. 609.

¹³ Questo è stato recentemente confermato dalla Cassazione, ord. del 5 febbraio, 2014, n.2519, in cui la Corte precisa che “ove nessuna delle parti si sia attivata per la riassunzione, il processo si estingue, determinando, con riguardo al giudizio tributario, la definitività dell’avviso di

Nel processo tributario il termine per la riassunzione è fissato dall'art. 43 del D.Lgs. n. 546/1992 in sei mesi, mentre nel processo civile il termine – precedentemente di sei mesi – è stato ridotto a tre mesi.

Assume un'importanza decisiva l'identificazione del *dies a quo* dal quale computare il decorso dei sei mesi.

Se si facesse decorrere il termine per la riassunzione dalla data di dichiarazione del fallimento – cioè dal verificarsi dell'evento interruttivo – potrebbe risultare pregiudicata la posizione del contribuente fallito, stante il summenzionato effetto di consolidamento dell'accertamento tributario, come conseguenza dell'estinzione per mancata riassunzione.

Il tema dell'identificazione del *dies a quo* è stato oggetto di un intervento della Corte Costituzionale. La Corte con la sentenza del 21 gennaio 2010, n. 17¹⁴, risolve la questione di legittimità costituzionale dell'art. 305 c.p.c. con riferimento agli artt. 3, 24 e 111, comma 2 Cost., fissando dei principi generali, applicabili anche nel caso oggetto di analisi.

In questa sede la Consulta afferma che *“il termine per la riassunzione del processo interrotto decorre non già dal giorno in cui si è verificato l'evento interruttivo, bensì da quello in cui tale evento sia venuto in forma legale a conoscenza della parte interessata alla riassunzione, con la conseguenza che il relativo dies a quo può ben essere diverso per una parte rispetto all'altra”*.

Il principio è stato successivamente ripreso, ed ulteriormente esplicitato, dalla Cassazione¹⁵ che ha definito i caratteri della “conoscenza legale”; quest'ultima si realizza mediante *“una dichiarazione, notificazione o certificazione, non essendo sufficiente la conoscenza altrimenti acquisita dalla stessa parte”*.

La Corte, inoltre, precisa che *“l'esigenza della conoscenza legale si configura sia in relazione alla parte estranea all'evento interruttivo sia con riguardo alla parte da detto evento coinvolta”*.

accertamento, che ne costituiva l'oggetto (e non la reviviscenza della sentenza di primo grado)”. Nello stesso senso Cassazione, sent. del 3 luglio 2013, n. 16689. Nella giurisprudenza di merito si segnalano CTR Firenze, sent. del 15 luglio 2016, n. 1340/13/2016; CTR Milano, sent. del 12 luglio 2016, n. 4083/15/2016.

¹⁴ Questione sollevata dal Tribunale di Biella, 5 marzo 2009.

¹⁵ Sent. n.5650/2013, cit.

Spetta alla parte che eccepisce l'intempestività della riassunzione provare che la legale conoscenza dell'intervento risalga in data anteriore al semestre – trimestre per le controversie civili – precedente la riassunzione.

Quanto agli effetti dell'eventuale prosecuzione del giudizio, senza la dichiarazione dell'apertura del fallimento, si ritiene che l'automatismo dell'evento interruttivo comporti l'inopponibilità della sentenza nei confronti della procedura¹⁶, così come accadeva nella vigenza della precedente normativa.

In generale, gli atti dell'Amministrazione Finanziaria emessi in forza di una sentenza resa in un processo tributario pendente alla data di dichiarazione del fallimento, nel quale il curatore non si è costituito, sono inopponibili alla procedura fallimentare¹⁷.

3. Controversie sorte in corso di procedura a seguito della notifica di atti di accertamento

Come già anticipato nel precedente paragrafo, la trasposizione processuale dello spossessamento del fallito *ex art. 42 L.F.* consiste nella perdita della legittimazione processuale di quest'ultimo.

Il fallito, con la dichiarazione di fallimento, perde la legittimazione processuale non solo nelle controversie già pendenti – da lui intraprese o nelle quali resisteva quando era ancora *in bonis* – ma anche in quelle instaurate dopo l'avvio della procedura concorsuale.

Di conseguenza, il curatore subentra nelle controversie già in corso e risulta legittimato ad agire e contraddire nell'ambito di giudizi postfallimentari.

Come si vedrà nel paragrafo 4, nel processo tributario – data la peculiarità dello stesso ai fini del rapporto tributario sottostante e delle eventuali conseguenze derivanti dal processo – la legittimazione del fallito trova margini di ammissibilità più ampi, rispetto alle controversie diverse da quelle tributarie, per ciò che attiene alla contestazione di pretese i cui presupposti impositivi si siano verificati prima del fallimento.

¹⁶ Così P. D. DE DOMINICIS, *op. cit.*, p. 494.

¹⁷ Così Cassazione, sent. del 14 settembre 2016, n. 18002; Cassazione, sent. del 28 ottobre 2014, n. 22089. In dottrina G. LO CASCIO, *Codice commentato del fallimento*, cit., p. 548.

Per quanto attiene alla legittimazione del curatore, l'art. 31, comma 2 L.F. stabilisce che quest'ultimo *“non può stare in giudizio senza l'autorizzazione del giudice delegato”*, disciplinata dall'art. 25, comma 1, n. 6., a norma del quale il giudice delegato *“autorizza per iscritto il curatore a stare in giudizio come attore o come convenuto. L'autorizzazione deve essere sempre data per atti determinati e per i giudizi deve essere rilasciata per ogni grado di essi”*.

Tale autorizzazione risulta essere una condizione di efficacia dell'attività processuale del curatore – che, in mancanza della stessa, risulterebbe affetta da nullità – e, di conseguenza, il difetto di autorizzazione comporta un difetto di legittimazione processuale, rilevabile in ogni stato e grado del giudizio, considerato sanabile retroattivamente qualora l'autorizzazione intervenga successivamente¹⁸.

Il successivo comma 3 del medesimo art. 31 L.F. precisa che *“il curatore non può assumere la veste di avvocato nei giudizi che riguardano il fallimento”*. La disposizione va coordinata, per quanto attiene al processo tributario, con l'art. 12, comma 4 D.Lgs. n. 546/1992, relativo all'assistenza tecnica nei giudizi dinanzi alle commissioni tributarie.

Data la specialità delle norme fallimentari – ancorché antecedenti le disposizioni sul processo tributario – si ritiene prevalente l'art. 31, con conseguente divieto per il curatore di agire personalmente nei giudizi tributari, quand'anche possieda i requisiti richiesti dall'art. 12 del D.Lgs. n. 546/1992¹⁹, i quali abilitano la difesa dinanzi alle commissioni tributarie.

Per ciò che attiene alla materia tributaria, le azioni che possono essere iniziate dal curatore – per le quali, come già visto, risulta sussistere la giurisdizione esclusiva delle commissioni tributarie – possono consistere in richieste di rimborso o contestazione di atti dell'Amministrazione Finanziaria contenenti una pretesa tributaria.

Per quanto riguarda la richiesta di rimborso²⁰, l'interesse del curatore ad agire dinanzi al giudice tributario sorge nel caso di diniego opposto dall'Amministrazione Finanziaria alla richiesta di rimborso presentata dalla curatela.

¹⁸ Cfr. S. DE MATTEIS, *op.cit.*, p. 3.

¹⁹ Così P. D. DE DOMINICIS, *op. cit.*, p. 497; M. FERRO, *op. cit.*, p. 616. Nel senso della inapplicabilità dell'art. 12 del D.Lgs. n. 546/1992 alle procedure concorsuali, anche l'Amministrazione Finanziaria nella C.M. n. 291/E del 18 dicembre 1996.

²⁰ Per l'analisi del tema si rinvia al capitolo III della presente trattazione.

Si è già visto nel capitolo III che la richiesta di rimborso, per quanto concerne il credito IVA, può essere presentata dal curatore – oltretutto in sede di dichiarazione annuale da cui emerge un credito d'imposta – anche con la dichiarazione ex art. 74 *bis* del D.Lgs. n. 633/1972, la quale deve essere predisposta dal curatore entro quattro mesi dall'accettazione dell'incarico²¹.

Nell'ipotesi di diniego opposto dall'Amministrazione Finanziaria, il curatore sarà legittimato ad impugnare tale diniego.

L'altra tipologia di azione cui il curatore può far ricorso è quella concernente l'impugnazione di atti contenenti una pretesa fiscale, emessi dall'Amministrazione Finanziaria, prima o dopo la dichiarazione di fallimento.

E' bene precisare che se l'atto sia stato emesso in data antecedente il fallimento e siano decorsi i termini per l'impugnazione, senza che il fallito ancora *in bonis* li abbia impugnati, il curatore non può impugnarli successivamente.

Relativamente agli atti per i quali sia ancora pendente il termine per l'impugnazione²² - che siano, cioè, ancora impugnabili dal curatore – è comunque necessario che sussista un interesse ad agire del curatore, ai sensi dell'art. 100 c.p.c..

Come recentemente precisato dalla Corte di Cassazione nella già citata sentenza n. 18002/2016, l'interesse del curatore ad impugnare un atto promanante dall'Amministrazione Finanziaria sorge solo *“a fronte della manifestazione dell'Amministrazione Finanziaria, o per essa dell'agente della riscossione, di insinuarsi al passivo fallimentare, la quale non può certo desumersi dalla precedente notifica dell'avviso al contribuente in bonis [...] in quanto sino a quando la pretesa tributaria non venga espressamente azionata nei confronti della massa, con la domanda di ammissione al passivo ex artt. 93 e ss., il curatore non sarebbe nemmeno legittimato a tutelarne gli interessi, in quanto in ipotesi nemmeno astrattamente pregiudicabili”*.

Ed infatti, la giurisprudenza²³ ha riconosciuto l'ammissibilità dell'autonoma impugnazione del ruolo quando esso sia in sé idoneo ad arrecare un pregiudizio, anche prima della notifica della cartella di pagamento, annoverando tra queste ipotesi anche quella di domanda di ammissione al passivo.

²¹ In senso contrario R.M. 12 luglio 1995, n. 181.

²² Sulla decorrenza del termine per il fallito, nel caso di inerzia del curatore, si rinvia al paragrafo 4.

²³ In tal senso, Cassazione, ord. del 6 marzo 2015, n. 4632.

Da ciò la giurisprudenza ha superato la tesi della necessità della notifica della cartella di pagamento ai fini dell'ammissione al passivo²⁴.

Nel caso di ammissione al passivo sulla base del solo ruolo, la domanda di ammissione – oltre a comportare l'insorgere dell'interesse ad agire del curatore – costituisce atto idoneo a rendere il curatore edotto della pretesa fiscale.

E' possibile che il Fisco si insinui al passivo sulla base della dichiarazione IVA presentata dal contribuente²⁵, a condizione che questa non sia seguita dall'emanazione di un atto di rettifica o di correzione dell'Amministrazione finanziaria, ed a condizione che il curatore non contesti la dichiarazione.

In tale ultima ipotesi non sarà possibile l'ammissione al passivo se non vi è l'iscrizione a ruolo, in quanto sarebbe preclusa qualsiasi impugnazione, non essendo la dichiarazione del contribuente atto autonomamente impugnabile.

Venendo al tema delle eccezioni proponibili dal curatore, i principali dubbi si pongono per quelle di decadenza e prescrizione, relativamente alla sussistenza di poter valutativi del giudice fallimentare.

Se è pacifica la giurisdizione del giudice tributario con riferimento all'eccezione di decadenza, in quanto l'intervenuta decadenza si riverbera sull'atto impositivo, come vizio dello stesso, dubbi si pongono in relazione all'eccezione di prescrizione.

Quest'ultima ha ad oggetto l'estinzione del credito in quanto non azionato entro i termini prescritti dalla legge; di conseguenza, una parte della dottrina²⁶ la considera come un fatto esterno alla pretesa tributaria – per la quale è competente il giudice tributario – e quindi sindacabile dinanzi al giudice fallimentare.

In altri termini, posto che tale circostanza estintiva sia maturata dopo l'emanazione dell'atto, il curatore potrebbe contestare l'intervenuta prescrizione in sede di accertamento del passivo, senza cioè dover impugnare l'atto dinanzi alle commissioni tributarie.

²⁴ In tal senso Cass. Sez. Un. N. 4126/2015; Cassazione, ord. del 31 maggio 2011, n. 12019; Cassazione, sent. del 13 ottobre 2011, n. 21189; Cassazione, sent. del 26 febbraio 2008, n. 5063.

²⁵ Cassazione, sent. del 16 giugno 2011, n. 13242; Cassazione sent. del 14 luglio 2004, n. 13027; Cassazione sent. del 10 febbraio 2006, n. 2994; Cassazione, sent. del 20 luglio 2007, n. 16120.

²⁶ Così L. DEL FEDERICO, *L'accertamento del passivo fallimentare per i crediti tributari*, in (a cura di) DIDONE A., *Le Riforme della legge fallimentare*, vol. 2, Torino, UTET Giuridica, 2009, p. 2045; S. DE MATTEIS, *op. cit.*, p. 26. *Contra* B. QUATRARO, *I rapporti tra procedure concorsuali e fisco*, in *Dir. Fall.*, 2008, I, 520.

A tal riguardo, va segnalato un recente intervento della Cassazione²⁷, la quale ha condivisibilmente escluso la giurisdizione del giudice delegato in ordine all'eccezione di prescrizione, sul presupposto che la stessa costituisca un fatto estintivo dell'obbligazione tributaria.

Posto che la giurisdizione delle commissioni tributarie sussista in ordine all'*an* e al *quantum* del tributo – arrestandosi solo con riferimento ad atti dell'esecuzione forzata – il fatto estintivo, quale la prescrizione, che incida sull'*an* della pretesa, rientra nella giurisdizione del giudice tributario²⁸.

3.1 Il problema delle notifiche al curatore ed al fallito

Un tema di assoluta centralità è quello concernente gli adempimenti di notifica degli atti impositivi in pendenza di fallimento. L'importanza della notificazione dell'atto impositivo dipende dalle implicazioni che l'omissione della stessa comporta.

Infatti, dal lato della procedura concorsuale, l'omessa notifica al curatore comporta l'inopponibilità alla massa dei creditori dell'atto notificato soltanto al contribuente fallito; dal lato del contribuente fallito, l'omessa notificazione comporta l'impossibilità di agire in sede giurisdizionale, ai fini della contestazione dello stesso, nelle ipotesi di inerzia del curatore.

Le conseguenze per il fallito della mancata impugnazione dell'atto impositivo – o meglio, della definitività dello stesso – sono non soltanto di carattere sanzionatorio, ma anche di carattere patrimoniale, derivandone la insindacabilità della pretesa.

Le stesse conseguenze sono, infatti, alla base del riconoscimento della legittimazione processuale del fallito – in ambito tributario – nei casi di inerzia del curatore.

Per tali motivi, la giurisprudenza²⁹ si è ormai consolidata nel ritenere necessaria la notificazione di atti impositivi, i cui presupposti si siano verificati anteriormente al fallimento, sia al curatore che al fallito³⁰.

²⁷ Cassazione, ord. del 21 ottobre 2015, n. 21483.

²⁸ Conclusione cui la Cassazione era già giunta con la sent. delle Sez. Un. del 19 novembre 2007, n. 23832.

²⁹ Cassazione, sent. del 20 dicembre 2006, n. 27263; Cassazione, sent. del 19 marzo 2007, n. 6476; Cassazione, sent. del 6 febbraio 2009, n. 2910; Cassazione, sent. del 13 luglio 2012, n. 11945; Cassazione, ord. del 18 marzo 2014, n. 6248; Cassazione, sent. del 30 aprile 2014, n. 9434;

Dal punto di vista della curatela – *i.e.* della massa dei creditori – occorre operare una distinzione tra gli atti anteriori alla dichiarazione di fallimento e quelli successivi.

I primi, ancorché intestati al contribuente fallito, sono opponibili alla curatela; al contrario, gli atti successivi alla dichiarazione di fallimento, devono indicare come destinataria l'impresa fallita e, come legale rappresentante della stessa, il curatore³¹.

La ragione di questa conclusione, ormai pacifica in giurisprudenza, è il fatto che *“la dichiarazione di fallimento non comporta il venir meno dell'impresa, ma soltanto la perdita relativa della legittimazione sostanziale e processuale da parte del suo titolare, nella cui posizione subentra il curatore”*³².

Dato il carattere relativo della perdita di legittimazione processuale del fallito, un atto d'accertamento successivo alla dichiarazione di fallimento, se non notificato alla curatela, sarà inopponibile alla procedura, ma valido ed efficace nei confronti del fallito.

Peraltro, quest'ultimo, una volta tornato *in bonis*, potrà impugnare l'atto di accertamento non notificato al curatore – soggetto legittimato ad impugnarlo – insieme all'eventuale avviso di liquidazione, in quanto, una volta chiusasi la procedura concorsuale, l'ex fallito riacquisisce la piena legittimazione processuale³³.

L'inopponibilità al fallimento dell'atto di accertamento notificato (solo) al fallito implica l'impossibilità, per l'Amministrazione Finanziaria, di notificare al fallimento la cartella di pagamento fondata sul predetto atto di accertamento³⁴.

Inoltre, come recentemente ribadito dalla Cassazione, nella sentenza del 14 settembre 2016, n. 18002, la notifica dell'atto di accertamento al solo contribuente ancora *in bonis* non fa decorrere il termine per l'impugnazione anche per il curatore – al quale sia notificata solo la relativa cartella di pagamento – nell'ipotesi di fallimento intervenuto in pendenza di tale termine.

Cassazione, ord. del 6 giugno 2014, n. 12789; Cassazione, sent. del 24 luglio 2014, n. 16816; Cassazione, sent. del 17 aprile 2015, n. 7874; Cassazione, sent. del 18 marzo 2016, n. 5392; Cassazione, sent. del 14 settembre 2016, n. 18002.

³⁰ In dottrina G. M. CIPOLLA, *La rilevanza degli atti istruttori e degli atti di accertamento in pendenza di procedura*, in (a cura di) PAPARELLA, *Diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, Giuffrè, 2013, p. 330.

³¹ Così Cassazione, sent. del 26 settembre 2003, n. 14301; Cassazione, sent. del 9 febbraio 2010, n. 2803.

³² Così Cassazione, sent. del 1° giugno 2007, n. 12893.

³³ Cfr. COMERCI-CHINAGLIA, *Commento all'art. 43*, cit., p. 282; S. DE MATTEIS, *op. cit.*, p. 14; P. PAJARDI, *Codice del fallimento*, Milano, Giuffrè, 2009, p. 535.

³⁴ Cassazione, sent. n. 12789/2014, cit.

Di conseguenza, il Collegio esclude che *“l’intervenuta definitività dell’atto medesimo sia opponibile alla massa dei creditori, (essendo) invece necessario che il curatore sia messo direttamente in condizione, tramite apposita notifica a lui indirizzata, di esercitare le azioni a tutela della massa dei creditori”*.

Con riferimento all’omessa notifica alla curatela della cartella di pagamento – successiva al fallimento – la Cassazione³⁵ ha precisato che gli adempimenti di notifica effettuati tempestivamente nei confronti del fallito non valgono ad impedire la decadenza dell’Amministrazione Finanziaria, *ex art. 25 del D.P.R. n. 602/1972*, nei confronti della curatela.

Un contrasto in giurisprudenza sembra porsi con riferimento alla legittimità dell’avviso di accertamento notificato al curatore e motivato per rinvio ad un processo verbale di constatazione (di seguito “p.v.c.”) consegnato al contribuente ancora *in bonis*.

Posto che l’art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente (“Chiarezza e motivazione degli atti”), al comma 1, ultima parte prescrive che *“Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato nell’atto che lo richiama”*, si tratta di stabilire se, per effetto della consegna della documentazione contabile al curatore, l’eventuale p.v.c. consegnato al soggetto ancora *in bonis* possa considerarsi giuridicamente conosciuto dal curatore.

Nella sentenza del 4 aprile 2008, n. 8778, la Cassazione ha escluso la rilevanza della consegna al curatore dei documenti contabili, ai fini della dimostrazione della conoscenza, da parte dello stesso, del contenuto del p.v.c.; la ragione è nel fatto che *“è da escludersi che tra fallito e curatore sia configurabile un rapporto di immedesimazione o di rappresentanza, così da desumersi con certezza che il p.v.c. consegnato all’uno sia conosciuto anche dall’altro”*.

Tale posizione veniva ribadita dalla Cassazione, nella sentenza del 31 marzo 2014, n. 7493, che, nel riportare la precedente sentenza n. 8778/2008, precisa che l’avviso di accertamento notificato al curatore, ma motivato per rinvio al contenuto del p.v.c. consegnato al debitore *in bonis*, non è idoneo a consentire al curatore di conoscere il fondamento della pretesa impositiva; deve considerarsi, quindi, non idoneamente motivato.

³⁵ Cassazione, sent. n. 11945/2012, cit.

Tuttavia, successivamente a questa sentenza, la Cassazione ha assunto una posizione parzialmente diversa. Nella sentenza del 27 novembre 2015, n. 24254, pur ribadendo la differenza soggettiva tra curatore e fallito, si da non poter affermare che la consegna del p.v.c. al fallito escluda automaticamente l'obbligo di allegarlo all'avviso di accertamento notificato al curatore, la Corte reputa eccessiva la tesi della assoluta irrilevanza – ai fini della questione in analisi – della consegna della documentazione contabile al curatore.

Secondo il Collegio, vi sarebbe *“una presunzione, iuris tantum, che il verbale in questione, rientrando nella documentazione pertinente all'impresa, ed essendo stato ritualmente notificato al fallito in bonis, sia stato preso in consegna dal curatore”*.

Di conseguenza, se non interviene la prova contraria che il p.v.c. non sia stato consegnato al curatore, l'avviso di accertamento motivato per rinvio a tale verbale è da ritenersi legittimo.

Tuttavia, non può non rilevarsi come tale sentenza finisca con il porre, in capo al curatore, l'onere di provare un fatto negativo, quale la mancata consegna del p.v.c., che risulta essere difficilmente assolvibile.

Per quanto attiene, invece, al fallito, la necessità della notifica degli atti relativi a crediti i cui presupposti impositivi si siano verificati prima del fallimento si giustifica con la permanenza, anche a seguito della dichiarazione di fallimento, della qualità di soggetto passivo del rapporto tributario, in capo allo stesso.

Il fallito, in materia tributaria, è eccezionalmente legittimato ad agire dinanzi al giudice tributario per la contestazione di atti dell'Amministrazione Finanziaria, nei casi di inerzia del curatore. Di conseguenza, l'omissione della notifica nei confronti del fallito incide sul suo diritto ad avvalersi personalmente della tutela giurisdizionale, lasciandolo esposto agli effetti della definitività dell'atto³⁶.

Sempre nell'ottica di assicurare il diritto di difesa del contribuente, il termine entro cui il fallito può proporre ricorso dinanzi al giudice tributario *“non può decorrere dalla verifica dello stato passivo nel quale sia stato – in ipotesi – insinuato il credito dell'Amministrazione Finanziaria, bensì dalla trasmissione al medesimo dell'intera documentazione relativa alle pretese erariali azionate”*³⁷.

³⁶ Per i riferimenti giurisprudenziali si rinvia alla nota 27.

³⁷ Così Cassazione, sent. n. 7874/2015, cit.

3.2 Effetti del ricorso per i creditori

Restano ora da analizzare le differenti conseguenze dell'azione giurisdizionale, intrapresa dal curatore o dal fallito, nei confronti della massa dei creditori.

Si tratta, cioè, di verificare quali siano i limiti soggettivi dell'efficacia della sentenza, a seconda che il ricorso sia proposto o proseguito dal curatore oppure dal fallito.

Rinviando l'analisi circa la legittimazione ad agire del fallito al successivo paragrafo, in questa sede rilevano soltanto gli effetti della sentenza emessa in conclusione di tale giudizio.

Se il giudizio è intrapreso dal curatore o da lui proseguito, la relativa sentenza farà stato nei confronti della massa e l'Amministrazione Finanziaria potrà legittimamente insinuarsi sulla base di tale sentenza; in tal caso, infatti, il processo si è svolto nel contraddittorio con il curatore.

Nella diversa ipotesi in cui il giudizio, intrapreso dal contribuente ancora *in bonis*, prosegua tra le parti originarie, oppure sia illegittimamente – in quanto non vi sia l'inerzia del curatore – intrapreso dal fallito dopo la dichiarazione di fallimento, la sentenza non sarà opponibile alla procedura concorsuale.

Tale sentenza sarà utilizzabile soltanto nei confronti del fallito, una volta che lo stesso sia tornato *in bonis*³⁸.

Come precisato dalla Corte di Cassazione³⁹, “*La sentenza del giudice tributario emessa nei confronti di un soggetto fallito, allorché il giudizio sia stato intrapreso prima della dichiarazione di fallimento e sia proseguito tra le parti originarie, non può fare stato nei confronti del curatore rimasto estraneo alla lite, attesa la posizione di terzietà che questi assume nel procedimento di verifica nei confronti dei creditori concorsuali e del fallito*”.

Parte della dottrina sostiene che la massa possa utilizzare il giudicato favorevole al fallito, quand'anche il curatore non abbia preso parte al giudizio; ciò in quanto il

³⁸ Così Cassazione, sent. del 10 dicembre 2010, n. 24962; Cassazione, sent. del 4 marzo 2011, n. 5226, ripresa da Cassazione, sent. n. 16816/2014, cit.. In dottrina, M. MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 86.

³⁹ Così Cassazione, sent. del 5 aprile 2012, n. 5494.

ricorso del contribuente, se non può nuocere alla massa, potrebbe giovare alla stessa⁴⁰.

Tale assunto non sembra condivisibile. Infatti, l'esclusione dell'opponibilità della sentenza favorevole all'Amministrazione Finanziaria alla massa concorsuale si fonda sulla mancata partecipazione del curatore al giudizio instaurato dopo il fallimento.

Di conseguenza, non sembra conforme a tali i principi l'utilizzazione – da parte del curatore – di una sentenza emessa nell'ambito di un giudizio al quale egli sia rimasto estraneo – cioè, nel quale non sia subentrato dopo la dichiarazione di fallimento – al fine di escludere dal passivo fallimentare il credito fiscale che risulti da un titolo diverso da una sentenza del giudice tributario⁴¹.

4. La legittimazione processuale del fallito

A norma dell'art. 43 L.F., il fallito – come effetto della dichiarazione di fallimento – perde la legittimazione processuale, specularmente alla perdita della disponibilità dei beni appresi all'attivo fallimentare.

Si è già detto che l'ambito di applicazione dell'art. 43 è limitato alle controversie relative a beni e rapporti giuridici appresi all'attivo fallimentare. Pertanto, il fallito mantiene la piena legittimazione processuale con riferimento alle controversie relative a beni esclusi dall'attivo.

L'art. 43 è, infatti, la trasposizione in ambito processuale dello spossessamento di cui all'art. 42 L.F., il quale invece opera sul piano del diritto sostanziale.

L'unica eccezione contemplata dalla stessa norma, al comma 2, riguarda le questioni dalle quali può dipendere un'imputazione di bancarotta a carico del fallito.

In questo caso, il fallito è legittimato ad intervenire nel giudizio, nei casi in cui l'intervento sia previsto dalla legge.

⁴⁰ In tal senso M. BASILAVECCHIA, *Ribadita la legittimazione attiva della società fallita*, in *Corriere trib.*, 2008, 55; G. M. CIPOLLA, *op.cit.*, p. 331; P. D. DE DOMINICIS, *I rapporti fra le procedure concorsuali ed il processo tributario*, cit., p. 500.

⁴¹ Sulla biunivocità dei principi summenzionati, si rinvia a S. DE MATTEIS, *op. cit.*, p. 10.

Un primo aspetto da rilevare è la diversità di applicazione dei limiti alla legittimazione processuale del fallito nelle controversie non tributarie e in quelle tributarie.

Per quanto attiene alle controversie diverse da quelle tributarie, il D.Lgs. n. 5/2006 – con l'introduzione dell'automaticità dell'interruzione – ha segnato un punto di svolta, nonché il ritorno a posizioni precedentemente affermatesi.

Prima dell'introduzione del comma 3 dell'art. 43 – secondo cui l'apertura del fallimento determina l'interruzione del processo – si riteneva ammissibile una legittimazione concorrente del fallito, sussistente nei casi di inerzia della curatela⁴².

Si riteneva, tuttavia, non sufficiente la mera inerzia del curatore, richiedendosi una esplicita valutazione negativa dello stesso, con conseguente riconoscimento della facoltà del fallito di agire in sede giurisdizionale⁴³.

Nella vigenza dell'attuale art. 43, comma 3, si ritiene che dall'automatismo dell'evento interruttivo discenda l'esclusione di qualsiasi forma di legittimazione del fallito – fatta salva l'ipotesi espressamente prevista dal comma 2 della medesima norma – in quanto il giudizio è interrotto di diritto.

La conseguenza della dichiarazione di fallimento è la necessità che la curatela decida sull'opportunità di proseguire il giudizio, restando preclusa al fallito qualsiasi attività processuale, anche nelle ipotesi di inerzia del curatore⁴⁴.

Tale difetto di legittimazione del fallito sarebbe dunque assoluto e rilevabile d'ufficio, non soltanto dalla massa dei creditori⁴⁵.

Questa posizione non è condivisa da una parte della dottrina⁴⁶ proprio considerando l'art. 43 come trasposizione, in sede processuale, dello spossessamento del fallito.

Ai sensi dell'art. 42, infatti, il fallito non perde la titolarità dei beni appresi all'attivo fallimentare, ma soltanto la disponibilità degli stessi, onde impedire atti di depauperamento del patrimonio.

⁴²Cassazione, sent. del 10 gennaio 2005, n. 292; Cassazione, sent. del 22 luglio 2005, n. 15369.

⁴³ Cassazione, sent. del 16 dicembre 2004, n. 23435.

⁴⁴ Così G. LO CASCIO, *Codice commentato del fallimento*, cit., p. 545; in giurisprudenza Cassazione, sent. del 17 giugno 2010, n. 14624.

⁴⁵ Cfr. LO CASCIO, *ibidem*. Secondo l'Autore il fallito potrebbe agire solo per il compimento di atti urgenti o per l'ottenimento di misure cautelari, oppure riassumere la causa in caso di espressa valutazione negativa degli organi della procedura.

⁴⁶ Cfr. M. MAURO, *op. cit.*, p. 58.

Specularmente, in ambito processuale, il fallito non perde la legittimazione processuale ma soltanto al capacità di stare in giudizio.

In ogni caso, in ambito tributario non si è mai dubitato della legittimazione processuale concorrente del fallito⁴⁷.

Il motivo di tale ammissione va individuato nelle conseguenze sanzionatorie di tipo penalistico derivanti in capo al fallito dalla definitività dell'atto tributario. Tuttavia, l'argomento ha oggi perso valore in virtù della sentenza della Corte Costituzionale del 28 luglio 1983, n. 247, con la quale la Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 56, ultimo comma del D.P.R. n. 600/1973, in relazione all'art. 24 Cost., nella parte in cui prevede che l'accertamento d'imposta definitivo, vincoli il giudice penale in sede di cognizione sui reati in materia di imposte sui redditi⁴⁸.

Sempre in virtù dei possibili riflessi sanzionatori della definitività dell'atto, la Cassazione ha ritenuto il fallito legittimato alla presentazione dell'istanza di definizione agevolata⁴⁹.

In generale, il riconoscimento della legittimazione del fallito nelle controversie tributarie, concernenti crediti tributari i cui presupposti siano maturati prima della dichiarazione di fallimento, discende dalla permanenza della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario.

In riferimento agli stessi crediti, gli atti emessi dall'Amministrazione Finanziaria devono essere notificati al fallito proprio al fine di consentirgli di esercitare il suo diritto di difesa, se il curatore rimane inerte⁵⁰.

Poiché il fallito rimane soggetto passivo del rapporto tributario, anche in costanza di fallimento, egli può agire nei casi di inerzia del curatore, al fine di impedire al Fisco di conseguire un titolo da far valere nei suoi confronti una volta tornato *in bonis*⁵¹.

⁴⁷ Così M. FERRO, op. cit., p. 616; M. MONTANARI, *Sulla pretesa legittimazione processuale tributaria del contribuente fallito*, in Riv. Giur. Trib., 2002, 164; G. LO CASCIO, op. cit., p. 548; P. PAJARDI, *Codice del fallimento*, Milano, Giuffrè, 2009, p. 533; S. A. ZENATI, *Il fallito conserva legittimazione ad impugnare gli avvisi di accertamento*, in Riv. giur. trib., 2006, 500.

⁴⁸ Cfr. COMERCI-CHINAGLIA, *Commento all'art. 43*, cit., p. 282; FERRO M., *La legge fallimentare. Commentario teorico-pratico*, cit., p. 616.

⁴⁹ Cassazione, sent. del 18 marzo 2014, n.6248.

⁵⁰ In senso contrario M. MAURO, op. cit., p. 65, il quale sostiene che la notifica di tali atti sia necessaria al fine di rendere gli stessi efficaci nei confronti del fallito. Di conseguenza, se l'atto non gli è notificato, una volta tornato *in bonis*, non potrebbe subire alcuna conseguenza dalla definitività dello stesso. Nello stesso senso F. BELLINI, *Sulla legittimità del fallito nel processo tributario*, in Bollettino trib., 2003, n. 18, 1310; F. TESAURO, *Appunti sugli adempimenti fiscali del curatore fallimentare*, in *Rass. trib.*, 1990, 244.

Prima di definire i caratteri qualificanti l'inerzia della curatela, è opportuno precisare che la perdita della capacità di stare in giudizio, da parte del fallito, non è assoluta ma relativa alla massa dei creditori⁵².

Conseguentemente, soltanto la massa dei creditori – per il tramite del curatore – è legittimata ad eccepire la perdita di capacità processuale del fallito, non anche la controparte⁵³.

Solo il curatore, infatti, può valutare l'incidenza della controversia rispetto alla posizione della massa dei creditori⁵⁴.

In alcune sentenze la Cassazione, relativamente alla legittimazione suppletiva del fallito – sussistente nei casi di inerzia del curatore – ha affermato che, qualora la curatela manifesti espressamente la propria volontà in ordine alla condotta processuale da assumere, si da far venir meno il presupposto per la sussistenza della legittimazione del fallito, tale carenza di legittimazione diventa rilevabile d'ufficio⁵⁵.

Nella sentenza del 26 ottobre 2015, n. 21765, la Cassazione ribadisce l'adesione al risalente orientamento giurisprudenziale secondo cui la perdita della capacità processuale del fallito, *“essendo posta a tutela della massa dei creditori, ha carattere relativo e può essere eccepita dal solo curatore, salvo che la curatela abbia dimostrato il suo interesse per il rapporto dedotto in lite, nel qual caso il difetto di legittimazione processuale del fallito assume carattere assoluto ed è perciò opponibile da chiunque e rilevabile anche d'ufficio”*. Nel caso di specie, secondo la Corte, spettava all'Amministrazione Finanziaria – che nel giudizio di cassazione figurava come parte contro ricorrente – dinanzi al tentativo del fallito di tutelare personalmente beni e rapporti acquisibili al fallimento, comprovare che la curatela avesse mostrato concretamente l'intenzione di volersi interessare della controversia. Resta ora da analizzare la qualificazione dell'inerzia del curatore, cioè quale comportamento – omissivo o attivo – dello stesso sia idoneo a legittimare il fallito ad agire in sede giurisdizionale.

⁵¹ Cfr. S. DE MATTEIS, *op. cit.*, p. 8.

⁵² Così Cassazione, sent. n. 16816/2014, cit..

⁵³ Cassazione, sent. n. 6248/2014, cit..

⁵⁴ Cfr. P. D. DE DOMINICIS, *I rapporti fra le procedure concorsuali ed il processo tributario*, cit., p. 499.

⁵⁵ Così Cassazione, sent. del 19 febbraio 2000, n. 1901; Cassazione, sent. del 26 aprile 2001, n. 6085; Cassazione, sent. del 14 maggio 2002, n. 6937; Cassazione, sent. del 24 dicembre 2009, n. 27346; Cassazione, sent. del 14 maggio 2012, n. 7448.

L'inerzia del curatore consiste nella mancata attivazione degli organi fallimentare – cioè il curatore che deve richiedere l'autorizzazione a stare in giudizio e il giudice delegato che è chiamato a decidere su tale richiesta – in ordine all'impugnazione degli atti tributari.

Sussiste l'inerzia degli organi della procedura quando non vi è alcuna attività giudiziale in ordine agli atti potenzialmente impugnabili. Nel caso in cui la notifica dell'atto impugnabile al fallito venga effettuata successivamente al decorso del termine decadenziale per impugnazione del curatore, si ritiene ammissibile la rimessione in termini del fallito, da parte del giudice tributario⁵⁶.

Il termine, per il fallito, si considera quindi decorrente dal momento in cui siano stati effettuati gli adempimenti di notifica nei suoi confronti⁵⁷.

Da questa ipotesi va distinta quella in cui il curatore – ed in generale gli organi fallimentari – non abbiano agito a seguito di una valutazione negativa circa l'opportunità di agire in sede giurisdizionale.

Si tratta di casi in cui il curatore non compie attività processuale, non in quanto disinteressato, ma in quanto reputa non opportuno farlo; e tale valutazione di opportunità risulta comunque da atti – e, in generale, da condotte attive – del curatore.

La fattispecie in questione si verifica sia nei casi in cui il curatore espressamente comunichi l'intenzione di non agire per l'impugnazione di un atto – o per la richiesta di rimborso – sia nei casi in cui, pur essendo precedentemente subentrato in processi in corso, o pur avendo intrapreso azioni giudiziarie dopo la dichiarazione di fallimento, manifesti poi la volontà di non proseguirli, anche mediante la mancata impugnazione di una sentenza da lui impugnabile⁵⁸.

Nell'ipotesi di valutazione negativa del curatore – che porti lo stesso a non proseguire il giudizio o a non instaurarlo – non sussiste l'inerzia legittimante il fallito; quest'ultimo, per poter agire in giudizio, dovrà essere espressamente autorizzato dal comitato dei creditori o dal giudice delegato.

⁵⁶ Si rinvia a M. MAURO, *op. cit.*, p. 70, nota 56 per i riferimenti giurisprudenziali.

⁵⁷ Secondo S. DE MATTEIS, *op. cit.*, p. 17, assume rilevanza anche la comunicazione dell'atto fatta dal curatore al fallito, in quanto costituisce acquisizione dell'effettiva conoscenza dell'esistenza dell'atto.

⁵⁸ Cfr. M. MAURO, *op. cit.*, p. 70 e ss.

A seguito dell'introduzione del comma 3 dell'art. 43 L.F. – e della conseguente automaticità dell'interruzione – parte della dottrina ha sostenuto che la suddetta autorizzazione sia sempre necessaria, non solo di valutazione negativa circa l'opportunità dell'azione giurisdizionale, non rilevando più la semplice inerzia come presupposto della legittimazione del fallito⁵⁹.

E' bene precisare, però, che la sentenza emessa in conclusione del giudizio intrapreso dal fallito, a seguito di inerzia del curatore o di valutazione negativa con contestuale autorizzazione allo stesso, non vincola la massa dei creditori. L'Amministrazione Finanziaria non può utilizzare la suddetta sentenza per ottenere l'ammissione al passivo.

4.1 Ammissibilità di un intervento adesivo dipendente del fallito nel giudizio tributario

Una possibile forma di tutela per il contribuente fallito, prospettata dalla dottrina⁶⁰, consiste nel riconoscimento dell'ammissibilità dell'intervento adesivo dello stesso, nel processo tributario in cui sia parte il curatore.

L'art. 43, comma 2 L.F., relativo ai giudizi dai quali potrebbe derivare una condanna per bancarotta del fallito, ammette l'intervento di quest'ultimo, nelle forme previste dalla legge. Come rilevato dalla dottrina⁶¹, questo tipo di intervento sarebbe un intervento adesivo autonomo.

Con l'intervento adesivo autonomo – ammesso dall'art. 105 c.p.c. – un soggetto fa valere un proprio diritto, connesso per l'oggetto o per il titolo a quello dedotto in giudizio, nei confronti di una delle parti originarie.

⁵⁹ Così COMERCI-CHINAGLIA, *Commento all'art. 43*, cit., p. 278; M. FERRO, *La legge fallimentare. Commentario teorico-pratico*, cit., p. 609.

⁶⁰ Così M. MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 73 e ss. L'Autore sostiene l'ammissibilità di tale intervento, pur contestandone la pratica utilità ai fini della tutela del fallito. In generale, l'intervento adesivo dipendente è considerato ammissibile da P.G. DEMARCHI, *Fallimento e altre procedure concorsuali. Normativa e giurisprudenza ragionata*, cit., p. 157.

⁶¹ P.G. DEMARCHI, *ibidem*.

L'interveniente non propone nuove domande – cioè non amplia il *thema decidendum* – limitandosi a fornire elementi a sostegno della posizione di una delle parti, al fine di ottenere una sentenza che produca benefici anche nei suoi confronti.

A questa forma di intervento se ne affiancano altre due; si tratta dell'intervento principale, con cui si fa valere un diritto autonomo incompatibile con la posizione delle altre parti, e dell'intervento adesivo dipendente.

Quest'ultimo può essere utilizzato dal terzo che intenda sostenere la posizione di una delle parti in causa, senza però avere un diritto da far valere; il terzo è titolare di una posizione dipendente da quella di una delle parti in causa, ed interviene al fine di ottenere dei benefici riflessi dalla sentenza favorevole alla parte dalla cui posizione dipende quella dell'interveniente.

Se tale prospettazione è pacifica nell'ambito del processo civile, dei dubbi sorgono con riferimento a quello tributario.

Con riferimento all'intervento principale, il principale ostacolo al riconoscimento dello stesso in ambito tributario è rappresentato dalla natura impugnatoria del processo.

Sembra incompatibile con tale natura – e struttura – impugnatoria un intervento finalizzato a far valere un diritto nei confronti delle altre parti costituite in giudizio, salvo il caso di liti sui rimborsi, peraltro concretamente di difficile configurabilità⁶².

Quanto all'intervento adesivo autonomo e a quello adesivo dipendente⁶³, posto che in entrambi i casi, ai sensi del comma 6 dell'art. 14 D.Lgs. n. 546/1992, le parti intervenute non possano impugnare autonomamente l'atto se per essere è già decorso il termine di decadenza, il primo sembrerebbe ammissibile in ordine alle controversie concernenti le obbligazioni solidali paritetiche.

L'intervento adesivo dipendente sembrerebbe escluso dal comma 3 del predetto art. 14, il quale ammette l'intervento volontario – o la chiamata in causa – dei “*soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso*”.

⁶² M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Giappichelli, Torino 2013, p.67; V. FICARI, *Il processo tributario*, in (a cura di) FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Padova, Utet, 2012, p.1011.

⁶³ M. BASILAVECCHIA, *ibidem*, ne sostiene l'ammissibilità.

Una interpretazione letterale della norma porta ad escludere tale forma di intervento nel processo tributario, in quanto – mentre l’art. 105 c.p.c., relativamente al processo civile, consente l’intervento della parte che faccia valere una situazione connessa o dipendente da quella oggetto di giudizio – il codice del processo tributario espressamente esclude chi non sia destinatario dell’atto oggetto del giudizio⁶⁴.

In questi termini si sono espresse le Sezioni Unite della Cassazione nell’ordinanza del 19 gennaio 2010, n.675, con la quale si limita l’intervento “*ai soli soggetti che, in qualità di destinatari dell’atto o parti del rapporto controverso, potrebbero opporre autonoma impugnazione: escludendo quindi la possibilità di spiegare intervento a tutela di ogni altro interesse sul quale l’atto può produrre un effetto di pregiudizio o di vantaggio*”.

Tuttavia, il comma 6, nel limitare i poteri processuali dell’interveniente – stabilendo che non possa proporre domanda in via autonoma, se risulta già decorso nei suoi confronti il termine decadenziale – implicitamente ammette l’intervento del soggetto che avrebbe potuto impugnare l’atto, ma che non può farlo in quanto incorso in decadenza.

Sembrerebbe allora delinearsi una forma di intervento adesivo dipendente *sui generis*, nel quale sussiste l’interesse dell’interveniente a contestare l’atto, ma la realizzazione di tale interesse avviene per il tramite di una cooperazione con la parte costituitasi, senza modificare il *thema decidendum*⁶⁵.

Nel processo tributario instaurato dal curatore, l’intervento adesivo dipendente del fallito, nei termini in cui è stato qui delineato, è compatibile con la normativa tributaria, in specie con l’art. 14 D.Lgs. n. 546/1992. E’, inoltre, compatibile con la posizione della Cassazione in ordine alla possibilità di un intervento adesivo dipendente del fallito, nel processo instaurato dal curatore; la Corte, nella sentenza del 14 maggio 2012, n. 7448, ha riconosciuto l’ammissibilità di tale istituto⁶⁶.

⁶⁴ Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 475. *Contra* V. FICARI, *op.cit.*, p. 1011 che fa discendere l’ammissibilità di tale intervento dalla natura non strettamente impugnatoria del giudizio tributario e dall’esigenza di evitare discriminazioni nei casi di coobbligazione solidale.

⁶⁵ Così B. BELLE’, *Il processo tributario con pluralità di parti*, Torino, Cedam, 2002, p. 65; M. MAURO, *op. cit.*, p. 77.

⁶⁶ Cfr. LO CASCIO, *Codice commentato del fallimento*, Milano, IPSOA, 2017, p. 544.

Risulta attuare l'interesse del fallito, consistente nel porre in essere la migliore attività difensiva al fine di evitare l'utilizzazione, nei suoi confronti oltretutto in quelli della massa, di un giudicato favorevole all'Amministrazione Finanziaria.

Inoltre la partecipazione del fallito è idonea a migliorare – anche tramite il suo apporto conoscitivo – la difesa nel giudizio.

Per finire, questo può rappresentare un utile strumento, a disposizione del fallito, per controllare l'operato del curatore in sede processuale, evitando omissioni di elementi e fatti che risultano rilevanti ai fini del giudizio tributario, ma che potrebbero essere non conosciuti dal curatore⁶⁷.

5. La chiusura della procedura e il ritorno in bonis del fallito

La chiusura del fallimento è prevista in casi tassativamente indicati dall'art. 118 L.F.⁶⁸. Si tratta di casi in cui non vi è più motivo di tenere aperta la procedura, in quanto non vi siano domande di ammissione, oppure non vi sia più attivo da ripartire, oppure la procedura abbia raggiunto il suo obiettivo tramite il soddisfacimento dei creditori.

Ciò che rileva ai fini della presente trattazione sono gli effetti che da tale chiusura derivano, i quali risultano disciplinati dall'art. 120 L.F..

⁶⁷ M. MAURO, *ibidem*, ne contesta l'utilità ai fini della più ampia tutela del fallito, in quanto lo stesso non può modificare il *thema decidendum*.

⁶⁸ Art. 118, comma 1 L.F. (casi di chiusura): “*Salvo quanto disposto nella sezione seguente per il caso di concordato, la procedura di fallimento si chiude:*

1) *se nel termine stabilito nella sentenza dichiarativa di fallimento non sono state proposte domande di ammissione al passivo;*

2) *quando, anche prima che sia compiuta la ripartizione finale dell'attivo, le ripartizioni ai creditori raggiungono l'intero ammontare dei crediti ammessi, o questi sono in altro modo estinti e sono pagati tutti i debiti e le spese da soddisfare in prededuzione;*

3) *quando è compiuta la ripartizione finale dell'attivo;*

4) *quando nel corso della procedura si accerta che la sua prosecuzione non consente di soddisfare, neppure in parte, i creditori concorsuali, nè i crediti prededucibili e le spese di procedura. Tale circostanza può essere, accertata con la relazione o con i successivi rapporti riepilogativi di cui all'articolo 33”.*

A norma dell'art. 120, comma 1 L.F., “*Con la chiusura cessano gli effetti del fallimento sul patrimonio del fallito e le conseguenti incapacità personali e decadono gli organi preposti al fallimento*”.

Cessano, quindi, tutte le limitazioni patrimoniali e personali, che erano applicate nei confronti del fallito come conseguenza della sentenza dichiarativa di fallimento.

Viene meno lo spossessamento *ex art. 42*, quindi l'ex fallito riacquista la piena disponibilità dei beni che siano residuati dopo la liquidazione e ripartizione dell'attivo, anche se si tratta di un'eventualità più teorica che pratica⁶⁹.

Specularmente, l'ex fallito riacquisisce la piena legittimazione processuale, la quale risultava limitata in pendenza di procedura, in virtù dell'applicazione dell'art. 43 L.F..

Tali effetti si producono con il deposito del decreto di chiusura del fallimento, di cui all'art. 119 L.F.⁷⁰.

Tuttavia, tale cornice ricostruttiva è solo parzialmente completa. Si deve, infatti, prendere atto dell'intervento legislativo attuato con l'art. 7 del D.L. 27 giugno 2015, n. 83, convertito in L. 6 agosto 2015, n. 132, il quale ha introdotto un nuovo comma 2 all'art. 118 (“Casi di chiusura”) e di un comma 5 all'art. 120 (“Effetti della chiusura”).

L'introduzione delle suddette norme è motivata dall'esigenza di ridurre i tempi del processo di fallimento, sì da ridurre le condanne fondate sulla cd. Legge Pinto, la quale prevede il diritto ad un'equa riparazione nei casi di violazione del diritto alla ragionevole durata del processo.

Infatti, la novità consiste nel consentire la chiusura del fallimento anche nei casi in cui siano ancora pendenti⁷¹ dei giudizi in cui sia parte il curatore, seppur nella sola fattispecie di cui al n.3) dell'art. 118, comma 1, cioè i casi di *compiuta* ripartizione finale dell'attivo.

⁶⁹ Con l'eccezione, come si vedrà a breve, dei beni oggetto di giudizi pendenti, i quali restano a disposizione dei creditori.

⁷⁰ In tal senso G. DI GENNARO, *Il diritto di azione del fallito avverso gli atti impositivi invalidi*, in Rivista della scuola superiore dell'economia e delle finanze, <www.rivista.ssef.it>, ultima cons.: 31.01.2018.

⁷¹ Si tratta dei giudizi per i quali sia stato già notificato l'atto di citazione o depositato il ricorso.

A norma del comma 2 dell'art.118 “*il curatore può mantenere la legittimazione processuale anche nei successivi stati e gradi del giudizio, ai sensi dell'art.43*”⁷². Il che implica la permanenza della limitazione della capacità processuale dell'ormai ex fallito, anche a seguito della chiusura.

In altri termini, il fallito – sebbene tornato *in bonis* – vede limitate le sue facoltà processuali le quali, prima della Novella del 2015, si riespandevano per effetto della chiusura.

Tralasciando l'analisi sulla natura obbligatoria o facoltativa della chiusura⁷³ – *i.e.* della prosecuzione delle liti da parte del curatore – nei casi di effettiva prosecuzione delle liti da parte del curatore, la legittimazione processuale in regime di *prorogatio* non sussiste in via automatica, essendo all'uopo necessario che la stessa sia prevista nel decreto di chiusura *ex art.* 119. Previsione questa che sembra corrispondere all'autorizzazione al subentro o all'instaurazione delle liti, che il curatore deve ottenere in pendenza di procedura, ai sensi dell'art. 25 L.F..

E' bene precisare che la norma non si applica alle liti passive⁷⁴, cioè quelle in cui il curatore sia parte resistente del giudizio e finalizzate ad accertare il diritto del ricorrente a partecipare al concorso.

Rispetto a queste, il curatore è tenuto a chiudere subito la procedura, accantonando le somme in virtù della decisione definitiva delle stesse, nei casi in cui sia soccombente; negli altri casi chiude la procedura, senza effettuare gli accantonamenti.

Il comma 2 del novellato art. 118, si applica alle liti attive, tra le quali spicca, ai fini che qui interessano, le controversie sui rimborsi.

E' possibile, infatti, che il curatore abbia impugnato il diniego di rimborso opposto dall'Amministrazione Finanziaria, in pendenza di fallimento.

⁷² Il riferimento all'art. 43 non sarebbe fatto per limitare le azioni che il curatore può proseguire, quanto perché risulta essere l'unica norma a disciplinare la legittimazione processuale del curatore. Così G. LIMITONE, *La doverosa chiusura del fallimento in pendenza di giudizi*, in <www.ilcaso.it>, focus del 7 giugno 2016; ultima cons.: 31.01.2018.

⁷³ Per una disamina di tale tema si rinvia a G. LIMATONE, *op. cit.*, p.13; S. MANCINELLI, *Brevi note sulla chiusura della procedura fallimentare in pendenza di giudizi*, in <www.ilcaso.it>, focus del 26 ottobre 2015; ultima cons.: 31.01.2018, p. 6 e ss.

⁷⁴ Così G. LIMITONE, *op. cit.*, p.4.

Il credito d'imposta – generalmente si tratta di crediti IVA – rappresenta un elemento dell'attivo fallimentare, e la relativa controversia è da annoverare tra le liti interessate dalla Novella del 2015.

Conseguentemente, in virtù della modifica legislativa, il curatore chiude la procedura fallimentare, proseguendo il giudizio, al termine del quale vi sarà la ripartizione del credito in questione tra i creditori rimasti insoddisfatti.

Per quanto attiene alla posizione dell'ex fallito, permangono le limitazioni processuali che lo stesso incontra in pendenza del fallimento; cioè, sebbene il fallimento sia chiuso, il fallito non diviene parte processuale – salvo l'ipotesi di un intervento adesivo dipendente – e non si integra il contraddittorio nei suoi confronti⁷⁵.

5.1 La prosecuzione dei processi tributari ancora pendenti

Restano da analizzare gli effetti di tipo processuale dell'intervenuta chiusura del fallimento. Si tratta dell'eventuale interruzione che discende dal mutamento in tema di legittimazione processuale, conseguente alla chiusura del fallimento.

Dal tenore testuale del comma 2 dell'art. 118, il virtù del quale “*il curatore può mantenere la legittimazione processuale*”, sembra ipotizzabile il caso in cui lo stesso decida di non proseguire i giudizi, o potrebbe ipotizzarsi il mancato rilascio della necessaria autorizzazione da parte del giudice delegato.

In tal caso, sarebbe il fallito il soggetto legittimato processualmente alla prosecuzione dei giudizi pendenti.

Semberebbe tornare, in fase di chiusura del fallimento, quella discrezionalità – sussistente in pendenza dello stesso – del curatore in ordine alla opportunità di proseguire o intraprendere azioni giurisdizionali nell'interesse della massa.

Ciò si verifica – è bene ribadirlo – solo nei casi di chiusura per intervenuta ripartizione finale dell'attivo.

⁷⁵ Cfr. G. LIMITONE, *op. cit.*, p. 10.

Si può allora prospettare la sussistenza di due regimi processuali: uno relativo ai casi di mancata prosecuzione delle liti da parte del curatore, perché la chiusura avviene in un'ipotesi diversa da quella di cui al n. 3) dell'art. 118, oppure in quanto il curatore non intenda mantenere la legittimazione processuale; l'altro regime è quello applicabile ai casi in cui il curatore mantenga la legittimazione processuale, proseguendo i giudizi pendenti.

Partendo dal primo di tali regimi, che risultava essere l'unico prima della Novella del 2015, la conseguenza della riacquisizione della capacità processuale da parte del fallito, sembra essere l'interruzione del giudizio che vedeva come parte il curatore.

Applicando *mutatis mutandis* l'art. 43 L.F. – cioè la regola dell'interruzione automatica – il processo, a causa della perdita di legittimazione processuale del curatore e del subentro del fallito, si considera automaticamente interrotto e dovrà essere riassunto nel termine di sei mesi *ex art. 43 del D.Lgs. n. 546/1992*⁷⁶.

Come già visto trattando dell'interruzione del processo al paragrafo 2, la regola dell'interruzione non opera nei giudizi di Cassazione; questi ultimi sono dominati dall'impulso d'ufficio, di conseguenza non rilevano le vicende interruttive che colpiscono le parti.

Tale principio è applicabile anche in occasione della prosecuzione del giudizio in seguito alla chiusura del fallimento⁷⁷.

Venendo al diverso regime prospettato, cioè quello che vede la permanenza del curatore in qualità di parte del processo pendente, non essendovi una modificazione soggettiva della parte nel giudizio, non pare sussistere il presupposto per l'interruzione.

Il processo, infatti, prosegue nei confronti del curatore che era già parte dello stesso, nessun evento interruttivo lo colpisce.

Sarà, quindi, sufficiente la sola comunicazione – nel processo – dell'intervenuta chiusura e della contestuale autorizzazione al curatore a proseguire il processo in corso⁷⁸.

⁷⁶ Cfr. P. D. DE DOMINICIS, *I rapporti fra le procedure concorsuali ed il processo tributario*, cit., p. 501.

⁷⁷ Cfr. COMERCI-CHINAGLIA, *Commento all'art. 43*, in (a cura di) MAFFEI ALBERTI A., *Commentario breve della legge fallimentare*, cit., p. 278.

⁷⁸ Così G. LIMITONE, *op. cit.*, p.12.

5.2 Gli effetti del giudicato tributario formatosi in pendenza di fallimento

Un tema particolarmente complesso è quello attinente ai limiti soggettivi di efficacia della sentenza pronunciata nell'ambito del fallimento.

A tal riguardo, si segnala una sentenza della Cassazione – la n. 16816 del 24 luglio 2014 – concernente un presunto contrasto di giudicati tra una sentenza pronunciata nei confronti del curatore ed una pronunciata nei confronti del fallito, in pendenza della medesima procedura.

Ad avviso del Collegio, trova applicazione anche nel processo tributario il limite normativo dell'art. 2909 cod. civ., secondo cui *“l'efficacia di giudicato della sentenza di merito che definisce il giudizio tributario nei confronti del curatore non può estendersi oltre i limiti soggettivi definiti in via esclusiva dalle parti che hanno partecipato a quel giudizio (i creditori concorsuali e/o lo stesso fallito)”*.

Se l'Amministrazione Finanziaria intende utilizzare l'accertamento giurisdizionale della pretesa ai fini dell'ammissione al passivo, deve integrare il contraddittorio nei confronti del curatore⁷⁹.

Diversamente, se il giudizio vede come parte processuale il fallito, la sentenza è inopponibile alla massa dei creditori, ma utilizzabile nei confronti del fallito tornato *in bonis*.

Nel caso di specie, erano stati notificati degli avvisi di accertamento sia al contribuente che al curatore. Veniva, quindi, “patologicamente” instaurato un giudizio da parte del contribuente, nonché da parte della curatela.

Le due sentenze di merito, emesse all'esito dei due distinti giudizi, nei confronti del fallito e del curatore, ad avviso della Corte *“non possono che operare su piani distinti, in quanto la prima [...] è destinata a spiegare efficacia unicamente nei confronti del debitore tornato in bonis, mentre la seconda appare funzionale esclusivamente alla costituzione di un titolo da far valere nei confronti della massa fallimentare ai fini dell'ammissione al passivo”*.

Il giudicato formatosi nei confronti del curatore non produce effetti nei confronti del fallito tornato *in bonis*, in quanto quest'ultimo non è stato parte del relativo giudizio. Vigono, pertanto, i limiti di cui all'art. 2909 cod. civ. anche nella fattispecie in esame.

⁷⁹ Così Cassazione, sent. del 5 aprile 2012, n. 5494.

Conseguentemente, il fallito ha un interesse ad impugnare gli atti contenenti una pretesa impositiva, notificati in pendenza di fallimento, in quanto – nell’ipotesi di disinteresse del curatore o di negligente gestione della lite da parte dello stesso – l’Amministrazione Finanziaria può utilmente far valere il proprio credito nel fallimento.

Cioè, il rischio per il fallito tornato *in bonis* non è quello di vedersi opposta una sentenza emessa all’esito di un giudizio al quale egli non ha partecipato, bensì quello di veder ridotto l’attivo fallimentare – e quindi il suo patrimonio – per l’adempimento di un’obbligazione risultante in atti che il fallito avrebbe potuto utilmente ed efficacemente contestare.

Inoltre, salvo i casi di esdebitazione e le eventuali decadenze, dopo la chiusura del fallimento, l’ex fallito resta esposto al rischio di nuove azioni esecutive del Fisco, qualora quest’ultimo sia rimasto parzialmente insoddisfatto in sede di ripartizione dell’attivo.

6. L’incidenza dell’esdebitazione sul rapporto tributario

Ai sensi dell’art. 142 L.F., l’esdebitazione consiste nella “*liberazione dai debiti residui nei confronti dei creditori concorsuali non soddisfatti*”.

Oltre alla delimitazione dell’ambito applicativo solo ad alcuni soggetti ed in presenza di determinate condizioni oggettive, la concessione del beneficio dell’esdebitazione è subordinata a stringenti condizioni di meritevolezza.

Quanto al primo elemento, cioè l’ambito di applicazione, l’esdebitazione può essere concessa soltanto al fallito persona fisica⁸⁰ e soltanto se il fallimento si è chiuso per ripartizione integrale dell’attivo *ex art. 118, comma 1, n. 3*).

L’art. 142, comma 2, infatti, dispone che il beneficio non possa essere concesso quando “*non siano stati soddisfatti, neppure in parte, i creditori concorsuali*”.

Inoltre, il comma 3 della medesima norma prevede l’esclusione di alcuni crediti; in particolare, risultano esclusi gli obblighi di mantenimento e alimentari e comunque le obbligazioni derivanti da rapporti estranei all’esercizio dell’impresa, nonché i debiti

⁸⁰ Sulla *ratio* dell’esclusione dell’esdebitazione per le società si veda A. NIGRO- D. VATTERMOLI, *Diritto della crisi delle imprese*, Bologna, il Mulino, 2014, p. 278.

per il risarcimento dei danni da fatto illecito extracontrattuale nonché le sanzioni penali ed amministrative di carattere pecuniario che non siano accessorie a debiti estinti.

Quanto ai requisiti di meritevolezza⁸¹ del fallito, si richiede in sostanza che lo stesso abbia tenuto una condotta collaborativa con gli organi fallimentari e non abbia già beneficiato di un'altra esdebitazione nei dieci anni precedenti alla richiesta.

I temi rilevanti in materia tributaria sono sostanzialmente due: se l'esdebitazione possa investire anche i crediti fiscali e se – dando soluzione positiva al primo problema – la stessa possa avere ad oggetto anche il debito IVA del fallito.

Quanto al primo tema, il problema che si poneva riguardava l'interpretazione dell'espressione “*obbligazioni derivanti da rapporti estranei all'impresa*” di cui alla lett. a) dell'art. 142, comma 3, modificata dall'art. 10 del D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169.

Si segnala l'intervento della Corte di Cassazione, con l'ordinanza del 30 ottobre 2014, n. 23129, a seguito di ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Ctr che aveva dichiarato l'illegittimità della cartella di pagamento, in quanto precedentemente alla stessa era intervenuta l'esdebitazione del contribuente fallito.

Il ricorso dell'Agenzia delle Entrate si basa sulla affermazione che i crediti tributari rientrino tra quelli estranei all'impresa, e conseguentemente ricadrebbero nell'esclusione di cui alla lett. a) dell'art. 142.

A parere dell'Amministrazione Finanziaria, “*il debito tributario, infatti, non è assunto in ragione della qualità di imprenditore rivestita dal debitore né con finalità d'impresa, poiché, all'evidenza, è un debito che grava su tutti i cittadini e la cui*

⁸¹ Ai sensi dell'art. 142, comma 1, il beneficio può essere concesso a condizione che il fallito: “1) abbia cooperato con gli organi della procedura, fornendo tutte le informazioni e la documentazione utile all'accertamento del passivo e adoperandosi per il proficuo svolgimento delle operazioni; 2) non abbia in alcun modo ritardato o contribuito a ritardare lo svolgimento della procedura; 3) non abbia violato le disposizioni di cui all'articolo 48; 4) non abbia beneficiato di altra esdebitazione nei dieci anni precedenti la richiesta; 5) non abbia distratto l'attivo o esposto passività insussistenti, cagionato o aggravato il dissesto rendendo gravemente difficoltosa la ricostruzione del patrimonio e del movimento degli affari o fatto ricorso abusivo al credito; 6) non sia stato condannato con sentenza passata in giudicato per bancarotta fraudolenta o per delitti contro l'economia pubblica, l'industria e il commercio, e altri delitti compiuti in connessione con l'esercizio dell'attività d'impresa, salvo che per tali reati sia intervenuta la riabilitazione. Se è in corso il procedimento penale per uno di tali reati, il tribunale sospende il procedimento fino all'esito di quello penale”.

finalità è quella di concorrere alla spesa pubblica. [...] Può sorgere “in occasione” dell’attività d’impresa, ma non è un debito “inerente” all’attività di impresa”.

La Corte ha condivisibilmente respinto il ricorso, sia con riferimento all’asserita tutela costituzionale di cui godrebbe il credito fiscale, rilevando come ogni credito falciato dalla esdebitazione sia meritevole di tutela costituzionale.

Tuttavia, afferma la Corte, *“in un bilanciamento di interessi (e disposizioni costituzionali) contrapposte, il legislatore sacrifica i diritti dei creditori in vista del ragionevole obiettivo di consentire al fallito incolpevole [...] di riprendere la (sua) attività economica senza il timore di dover versare tutto il percepito ai creditori”.*

In particolare, relativamente alla qualificazione dei crediti tributari come inerenti all’esercizio dell’impresa, il Collegio ne afferma la riconducibilità alla predetta attività.

Ciò è ancor più vero, per alcune imposte, segnatamente IVA e IRAP che *“sono dovute proprio e soltanto perché le operazioni economiche da cui scaturiscono costituiscono esercizio dell’impresa”.*

Concludendo, i crediti fiscali sono soggetti all’applicazione della normativa sull’esdebitazione; pertanto, l’Amministrazione Finanziaria non può agire, nei confronti dell’ex fallito, per ottenere l’adempimento di obbligazioni tributarie se lo stesso – nel periodo intercorrente tra l’insorgere del debito d’imposta e la richiesta di adempimento dell’Amministrazione Finanziaria – ha beneficiato dell’esdebitazione.

E’ bene precisare che il suddetto beneficio interessa non soltanto i creditori concorsuali concorrenti, ma anche quelli concorsuali non concorrenti, cioè quelli che non hanno proposto domanda di ammissione al passivo. In tal caso, peraltro, ai sensi dell’art. 144 L.F., l’esdebitazione interessa soltanto la parte di credito eccedente la percentuale attribuita nel concorso ai creditori di pari grado.

In altri termini, l’Amministrazione Finanziaria può veder dichiarata l’inesigibilità del proprio credito anche qualora non abbia preso parte alla procedura fallimentare, mediante insinuazione al passivo.

A questo punto, può essere analizzato l’ulteriore tema precedentemente introdotto, cioè se l’esdebitazione – così ammessa anche per i crediti tributari – possa avere ad oggetto qualsiasi tipologia di tributi.

Il problema, in passato, si era posto con riferimento all'IVA, la quale – essendo tributo proprio dell'Unione Europea – non risultava né falcidiabile in sede di concordato preventivo, né inclusa nell'eventuale esdebitazione del fallito.

In tema IVA, si poneva l'esigenza di applicare il principio di neutralità fiscale, per il rispetto del quale gli artt 2 e 22 della sesta direttiva 77/388/CEE, nonché l'art 4, paragrafo 3 TUE impongono agli Stati membri di adottare misure legislative e amministrative che garantiscano l'integrale riscossione dell'IVA su tutto il territorio.

Il primo passo verso il riconoscimento dell'ammissibilità dell'esdebitazione anche per il debito IVA, è rappresentato dalla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 7 aprile 2016, causa C-546/14, *Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C. in liquidazione*⁸².

In questa sede, la Corte di Giustizia riconosce espressamente l'ammissibilità del concordato preventivo con falcidia del credito IVA, in quanto tale pagamento parziale *“non costituisce una rinuncia generale ed indiscriminata alla riscossione dell'IVA, non è contraria all'obbligo degli Stati membri di garantire il prelievo integrale dell'IVA nel loro territorio, nonché la riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione”*.

Alla base di tale ammissione, vi è la constatazione che il credito – così falcidiato in sede di concordato preventivo – non troverebbe un trattamento migliore nel caso di fallimento del debitore.

Successivamente a tale sentenza, la Corte di Giustizia è intervenuta con la sentenza del 16 marzo 2017, causa C-493/2015, sul rinvio della Sesta Sezione Tributaria, attuato con l'ordinanza dell'1 luglio 2015, n. 13542.

Il quesito posto dal giudice del rinvio è se la procedura di esdebitazione sia compatibile con il diritto dell'Unione, e se possano essere rilevanti – ai fini della giustificazione di una rinuncia, in tutto o in parte, al credito IVA – situazioni quali l'insolvenza del debitore meritevole o la possibilità di percepire solo una parte del credito IVA.

⁸² Per un'ampia disamina della sentenza in commento e dell'evoluzione giurisprudenziale circa la falcidiabilità del credito IVA nel concordato preventivo, si veda P. VELLA, *Transazione fiscale ed esdebitazione tributaria nelle procedure concorsuali alla luce del diritto dell'Unione Europea*, in <www.ilcaso.it>, del 6 novembre 2016, ultima cons.: 31.01.2018.

Dopo aver analizzato la normativa interna relativa all'esdebitazione, la Corte conclude che *“allo stesso modo della procedura di concordato preventivo esaminata nella sentenza Degano Trasporti, la procedura di esdebitazione di cui trattasi nel procedimento principale è assoggettata a condizioni di applicazioni rigorose che offrono garanzie per quanto riguarda segnatamente la riscossione dei crediti IVA e che, tenuto conto di tali condizioni, essa non costituisce una rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione dell'IVA e non è contraria all'obbligo degli Stati membri di garantire il prelievo integrale dell'IVA”*.

La Corte, quindi, dichiara che gli artt. 2 e 22 della sesta direttiva 77/388/CEE, nonché l'art 4, paragrafo 3 TUE, non ostano a che i debiti IVA siano dichiarati inesigibili in applicazione della normativa sull'esdebitazione.

In conclusione, la procedura di esdebitazione può oggi riguardare indistintamente tutti i crediti tributari, compreso quello IVA.

CONCLUSIONI

Il presente lavoro ha cercato di definire, innanzitutto, il possibile punto di raccordo tra le due normative, fallimentare e tributaria.

Dall'analisi svolta nel capitolo primo è emerso che tale punto di raccordo sia ravvisabile nell'applicazione della *par condicio creditorum* anche in ambito fiscale.

Il principio in questione non è da intendersi quale principio generale, in termini assoluti, poiché talvolta è lo stesso legislatore a derogarvi.

Nonostante le sporadiche deroghe – che pertanto sono qualificabili come eccezionali – la necessità di garantire la *par condicio* permea tutti gli istituti caratterizzanti il fallimento, o che vengono in questione in relazione al fallimento.

Così è possibile la suddivisione in classi nel concordato fallimentare – come anche nel concordato preventivo – purché sia garantita la parità di trattamento all'interno della stessa classe. E' possibile la compensazione tributaria purché i creditori di rango superiore siano integralmente soddisfatti.

La rottamazione dei ruoli del fallito è ammessa, pur comportando – a causa della trasformazione dei crediti erariali preesistenti in crediti prededucibili – un'alterazione alla *par condicio*. Questa ammissione si giustifica, in realtà, per il vantaggio che deriva a tutti i creditori dal perfezionamento della definizione agevolata delle somme affidate agli agenti della riscossione.

Torna dunque ad essere preminente l'interesse del ceto creditorio complessivamente inteso, non rinvenendosi alcuna previsione di favore per l'Erario.

Neanche la natura privilegiata dei crediti del Fisco basta a ritenerlo maggiormente garantito rispetto agli altri creditori. Il confronto, infatti, deve essere fatto con riferimento agli altri creditori ugualmente privilegiati.

Da tale confronto emerge l'insussistenza di una qualsivoglia forma di differenziazione procedimentale in favore del Fisco, non esiste alcuno “statuto speciale” di quest'ultimo in sede concorsuale.

La conseguenza di quanto appena affermato, è la sottoposizione del credito fiscale al medesimo procedimento di verifica dei crediti di cui agli artt. 92 e ss. L. F., al pari degli altri creditori.

In tale contesto, però, prevale la normativa tributaria, essendovi la permanenza della giurisdizione delle commissioni tributarie, in ordine alle contestazioni relative all'*an* e al *quantum* della pretesa di cui l'Amministrazione Finanziaria abbia richiesto l'ammissione al passivo.

Si presenta una deroga al principio della *vis attractiva* del tribunale fallimentare, in virtù del quale ogni controversia derivante dal fallimento deve essere decisa da questo tribunale.

Il curatore sarà, quindi, tenuto ad impugnare gli atti dell'Amministrazione Finanziaria dinanzi alle commissioni tributarie – competenti in base alle disposizioni di cui al D.Lgs.31 dicembre 1992, n. 546 – non potendo, diversamente da quanto previsto relativamente ai crediti diversi da quelli di natura fiscale, eccepire l'insussistenza del credito dinanzi al giudice delegato, in sede di approvazione dello stato passivo.

Su questo piano si colloca il tema affrontato nell'ultimo capitolo, cioè la definizione della posizione processuale del fallito.

Nel corso della trattazione sono emerse le problematiche derivanti dalla perdita di legittimazione processuale del fallito – il quale mantiene la soggettività passiva nel rapporto tributario – con riferimento alle esigenze di tutela nei confronti dello stesso. Data la natura impugnatoria del processo tributario, e la conseguente definitività della pretesa contenuta in atti dell'Amministrazione Finanziaria, a seguito della conclusione del giudizio, il fallito resta esposto al rischio della negligente gestione della controversia da parte del curatore.

Se è vero che la giurisprudenza ha pacificamente riconosciuto la legittimazione processuale del fallito, sia pur nei soli casi di inerzia del curatore, non può non rilevarsi la sussistenza di un rischio, per il fallito, derivante dalla cattiva gestione della controversia da parte della curatela.

In altri termini, se il curatore decide di agire in giudizio, al fallito – salvo il caso di intervento adesivo dipendente, che comunque attribuisce delle ridotte facoltà processuali per lo stesso – è precluso l'accesso al giudice tributario.

Se il curatore omette degli elementi, fattuali o di diritto, che potrebbero portare all'accoglimento del ricorso, il fallito vede ridursi l'attivo patrimoniale, in virtù

dell'ammissione del credito fiscale fondata su una sentenza – efficace nei confronti della massa – causata alla negligente gestione della lite da parte del curatore.

Sarebbe allora auspicabile un intervento del legislatore con cui si riconosca, espressamente, la legittimazione del fallito a prescindere dai casi di inerzia del curatore, con disapplicazione dell'art. 43 L. F. per la materia tributaria.

Così come risulterebbe opportuna una modifica legislativa degli artt. 87 e 88 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, nel senso dell'individuazione del titolo sulla base del quale il concessionario o l'ente impositore possono insinuarsi al passivo.

Infatti, come visto nel capitolo secondo, vi è stato un intenso dibattito dottrinale e giurisprudenziale relativo all'identificazione del titolo legittimante l'insinuazione al passivo, a riprova della carenza di raccordo tra i due corpi di norme, denunciata nell'Introduzione al presente lavoro.

La asistematicità del quadro normativo ha portato a frequenti incertezze applicative e, conseguentemente, alla prospettazione di varie soluzioni – spesso tra loro configgenti – da parte degli operatori.

E' auspicabile, dunque, una generale rivisitazione della normativa tributaria applicabile in costanza di fallimento, nella direzione di una più puntuale definizione degli adempimenti dell'Amministrazione Finanziaria, ai fini dell'ammissione al passivo, e del riparto di competenze tra l'ente impositore e l'incaricato della riscossione, nonché della previsione di adeguati strumenti di tutela del contribuente fallito.

BIBLIOGRAFIA

ALIANO G., *Trattato di diritto processuale tributario applicato alla riscossione dei tributi*, Forlì, Expert, 2012

BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Giappichelli, Torino 2013

BASILAVECCHIA M., *Gli adempimenti tributari e la gestione dei crediti d' imposta*, in (a cura di) DIDONE A., *Le Riforme della legge fallimentare*, vol. 2, Torino, UTET Giuridica, 2009

BASILAVECCHIA M., *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in (a cura di) COMELLI A. – GLENDI C., *La riscossione dei tributi*, Padova, Cedam, 2010

BASILAVECCHIA M., *La difficile interstizialità della compensazione tra accertamenti e attività esattive*, in (a cura di) GLENDI C.-UCKMAR V., *La concentrazione della riscossione nell' accertamento*, Padova, Cedam, 2011

BASILAVECCHIA M., *Ribadita la legittimazione attiva della società fallita*, in *Corriere trib.*, 2008, 55

BATISTONI FERRARA F., *I privilegi*, in (a cura di) AMATUCCI A., *Trattato di diritto tributario*, Padova, Cedam, 1994

BELLE' B., *Il processo tributario con pluralità di parti*, Torino, Cedam, 2002

BELLINI F., *Sulla legittimabilità del fallito nel processo tributario*, in *Bollettino trib.*, 2003, n. 18, 1310

BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1957

BORIA P., *I profili fiscali del concordato fallimentare*, in (a cura di) PAPARELLA, *Diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, Giuffrè, 2013

BOZZA G., *Formazione delle classi e alterabilità delle graduazioni legislative*, in *Fallimento*, all. n. 1, 2009

BUONOCORE V., *Principio di eguaglianza e diritto commerciale*, in *Giur. Comm.*, 2008, I, 551

CALVOSA L. – GIANNELLI G. – GUERRERA F. – PACIELLO A. – ROSAPEPE R., *Diritto fallimentare. Manuale breve*, Milano, Giuffrè, 2017

CARINCI A., *L'ammissione al passivo dei crediti tributari*, in (a cura di) PAPARELLA, *Diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, Giuffrè, 2013

CARINCI A., *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, Pacini Editore, 2008

CENSONI P. F., *Chiusura del fallimento e attività residue degli organi fallimentari: la sorte postfallimentare dei crediti d'imposta*, in *Fall.*, 2004, 1299

CIPOLLA G. M., *La rilevanza degli atti istruttori e degli atti di accertamento in pendenza di procedura*, in (a cura di) PAPARELLA, *Diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, Giuffrè, 2013

COMERCI-CHINAGLIA, *Commento all'art. 43*, in (a cura di) MAFFEI ALBERTI A., *Commentario breve della legge fallimentare*, Padova, Cedam, 2013

D'ANGELO G., *L'insinuazione al passivo fallimentare del credito*, in (a cura di) BASILAVECCHIA M.- CANNIZZARO S.- CARINCI A. *La riscossione dei tributi*, Milano, Giuffrè, 2011

DE DOMINICIS P.D., *I rapporti fra le procedure concorsuali ed il processo tributario*, in (a cura di) PAPARELLA, *Diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, Giuffrè, 2013

DEL FEDERICO L., *Gli accertamenti esecutivi e le procedure concorsuali*, in (a cura di) GLENDI C.-UCKMAR V., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, Cedam, 2011

DEL FEDERICO L., *L'accertamento del passivo fallimentare per i crediti tributari*, in (a cura di)

DIDONE A., *Le Riforme della legge fallimentare*, vol. 2, Torino, UTET Giuridica, 2009

DEMARCHI P.G., *Fallimento e altre procedure concorsuali. Normativa e giurisprudenza ragionata*, Milano, Giuffrè, 2009

DE MATTEIS S., *Intervento su "Rapporti tra processo tributario e fallimento"*, Atti del Seminario di aggiornamento professionale e di approfondimento per i magistrati delle commissioni tributarie della Regione Campania "Tematiche sostanziali, procedimentali e processuali di diritto tributario", Napoli, febbraio 2015

DI VONA-GALEOTTI FLORI, *D.L. n.233/2006: il curatore fallimentare e il commissario liquidatore quali sostituti d'imposta*, in *Foro toscano*, 2007, 123

DOLFIN N., (voce) *Ingiunzione fiscale*, in *Noviss. Dig. It.*, App. IV, Torino, 1983, 259

ESPOSITO C., *Gli adempimenti fiscali nel corso del fallimento e della liquidazione dell'attivo*, in (diretto da) GHIA L.-PICCININNI C.-SEVERINI F., *Trattato delle procedure concorsuali*, VI, Torino, Utet Giuridica, 2010

ESPOSITO M., *Riflessioni critiche sui rapporti tra diritto tributario e diritto civile alla stregua dei principi costituzionali (muovendo da alcune incongruenze nella disciplina fiscale delle procedure concorsuali*, in (a cura di) PAPARELLA, *Diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, Giuffrè, 2013

ESPOSITO R., *La sorte delle misure cautelari e conservative in relazione all'apertura della procedura*, in PAPARELLA, *Diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, Giuffrè, 2013

FABIANI M., *La giustificazione delle classi nei concordati e il superamento della par condicio creditorum*, in (a cura di) PROTO C., *Le classi dei creditori nel concordato preventivo*, Milano, IPSOA, 2010

FANTOZZI A., *Considerazioni generali sul rapporto tra norme tributarie e norme fallimentari e sul giudizio di valore tra par condicio creditorum, interesse fiscale ed altri interessi pubblici diffusi*, in (diretto da) GHIA-PICCININNI-SEVERINI, *Trattato delle procedure concorsuali*, VI, Torino 2012.

FANTOZZI A., *Gli schemi teorici di attuazione del prelievo*, in (a cura di) FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Padova, Utet Giuridica, 2012

FAUCEGLIA G., *La funzione del trust nelle procedure concorsuali*, in *Fall.*, 2004, 101.

FICARI V., *Il processo tributario*, in (a cura di) FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Padova, Utet, 2012

FERRO M., *La legge fallimentare. Commentario teorico-pratico*, Padova, Cedam, 2014

FERRO M., *Le insinuazioni al passivo*, tomo III, Padova, Cedam, 2010

FILOCAMO F. – VIOLA P.- ZANICHELLI V., *L'insinuazione al passivo dell'agente per la riscossione dei tributi*, in (a cura di), FERRO M.-BASTIA P.-NONNO G.M., *L'accertamento del passivo*, Milano, IPSOA, 2011

GHINASSI S., *Privilegi fiscali*, in *Enc. Dir.*, Agg. II, Milano, 1998

GLENDI C.-UCKMAR V., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, Cedam, 2011

GRECO V., *La cessione ed il riparto fra i creditori del credito d'imposta derivante dalle ritenute (di acconto) operate sugli interessi corrisposti al curatore fallimentare. Riflessioni sul cd. residuo attivo*, in *Dir.fall.*, 2000, I, 685

GUGLIELMUCCI L., *Diritto fallimentare*, Torino, Giappichelli, 2006

GUGLIELMUCCI L., *Parere sui crediti d'imposta non riscuotibili durante il fallimento*, in *Dir. fall.*, 2005, I, 163

INGRAO G., *Concentrazione della riscossione nell'accertamento e riflessi sull'ammissione al passivo fallimentare*, in (a cura di) GLENDI C.-UCKMAR V., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, Cedam, 2011

LAMANNA F., *Il nuovo procedimento di accertamento del passivo*, Milano, IPSOA, 2006

LEOZAPPA, *Sul principio della par condicio creditorum nelle procedure concorsuali*, in (a cura di) PAPARELLA, *Diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, Giuffrè, 2013

LO CASCIO G., *Codice commentato del fallimento*, Milano, IPSOA, 2017

MANDRIOLI L., *La compensazione fiscale nel fallimento*, in *Corriere Trib.*, 2001, 284

MARINELLO, *I privilegi del credito d'imposta: profili sostanziali*, in (a cura di) PAPARELLA, *Il diritto tributario delle procedure concorsuali*, Milano, Giuffrè, 2013

MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, Torino, Giappichelli, 2011

MESSINA S.M., *La compensazione tributaria in sede fallimentare*, in (a cura di) PAPARELLA, *Il diritto tributario delle procedure concorsuali*, Milano, Giuffrè, 2013

MICCINESI M., *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, Giuffrè, 1990

MONTANARI M., *Il nuovo verbo delle SS. UU. In materia di titolo di legittimazione ad agire per l'ammissione al passivo dei crediti tributari*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2012, 557

MONTANARI M., *L'accertamento fallimentare dei crediti dopo la riforma*, in *Fallimento*, 2007, 1131

MONTANARI M., *Sulla pretesa legittimazione processuale tributaria del contribuente fallito*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2002, 164

NIGRO A.-VATTERMOLI D., *Diritto della crisi delle imprese*, Bologna, il Mulino, 2014

PAJARDI P., *Codice del fallimento*, Milano, Giuffrè, 2009

PAJARDI P.-PALUCHOWSKI A., *Manuale di diritto fallimentare*, Milano, Giuffrè, 2008

PAJARDI P., *Radici e ideologie del fallimento*, Milano, Giuffrè, 2002

- PAPARELLA F., *Diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, Giuffrè, 2013
- PAPARELLA F., *Gli effetti della soppressione del ruolo e del nuovo accertamento esecutivo ai fini dell'ammissione al passivo fallimentare dei crediti fiscali*, in (diretto da) GHIA L.-PICCININNI C.-SEVERINI F., *Trattato delle procedure concorsuali*, VI, Torino, Utet Giuridica, 2012
- PAPARELLA F., *Insinuazione al passivo tardiva dei crediti fiscali: recenti ordinanze della Suprema Corte tra vecchie questioni e nuova disciplina dell'accertamento esecutivo*, in Riv. Trim. dir. Trib., 2012, 415
- PAPARELLA F., *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in (a cura di) FANTOZZI A., *Diritto Tributario*, Torino, Utet Giuridica, 2012, p. 527 e ss.
- PIERRO M., *L'insinuazione dei crediti da sanzioni tributarie e la rilevanza del ruolo*, in Corriere trib., 2010, 2371
- PIRAS A., *Diritto fallimentare. Manuale breve*, Milano, Giuffrè, 2017
- QUATRARO B., *I rapporti tra procedure concorsuali e fisco*, in Dir. Fall., 2008, I, 515
- RAGUSA MAGGIORE G., *Istituzioni di diritto fallimentare*, Padova, Cedam, 1994.
- RANDAZZO, *Il consolidamento del debito tributario nella transazione fiscale*, in Riv. dir. Trib., 2008, I, 825
- RASI F., *L'ammissione con riserva dei crediti tributari: un recente intervento giurisprudenziale*, in Dir. Fall., 2006, I, 58
- RESCIGNO M., *Contributo allo studio della "par condicio creditorum"*, in Riv. dir. civ., 1984, I, 359
- RUISI-JORIO-MAFFEI ALBERTI- TEDESCHI, *Il fallimento*, in (diretta da) W.BIGIAMI, *Giurisprudenza sistematica civile e commerciale*, Torino 1978, III
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999
- SALVINI L., *Gli obblighi del curatore in qualità di sostituto d'imposta in dipendenza dell'apertura della procedura*, in (a cura di) PAPARELLA, *Il diritto tributario delle procedure concorsuali*, Milano, Giuffrè, 2013
- SANDULLI M., *Concordato fallimentare. Chiusura del fallimento e i suoi effetti*, in *Trattato delle procedure concorsuali*, diretto da GHIA-PICCININNI-SEVERINI, IV, UTET Giuridica, Torino 2012
- SANTANGELI F., *Corsia preferenziale per le controversie in cui è parte il fallimento*, in (a cura di) F. SANTANGELI, *La nuova legge fallimentare. Commento*

alle disposizioni della legge fallimentare modificate dal d.l. n. 83/2015, conv., con mod., in l. 6 agosto 2015, n. 132, Milano, Giuffrè, 2016

SEVERINI F., *I nuovi privilegi in materia tributaria* (D.L. 98/2011), (diretto da) GHIA L.-PICCININNI C.-SEVERINI F., *Trattato delle procedure concorsuali*, VI, Torino, Utet Giuridica, 2012

TESAURO F., *Appunti sugli adempimenti fiscali del curatore fallimentare*, in *Rass.trib.*, 1990, 242

TESAURO F., *In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti e di cessione dei crediti d'imposta*, in *Boll.Trib.*, 2003, 885

TONETTI S., *Aspetti fiscali delle procedure concorsuali*, Padova, Cedam, 2006

VIGNOLI A., *"Prior in tempore potior in iure": la procedura concorsuale trasforma il fisco in creditore come gli altri*, in *Dialoghi tributari*, 2010, 573

ZAFARANA C., *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Milano, IPSOA, 2010

ZENATI S.A., *Il fallito conserva legittimazione ad impugnare gli avvisi di accertamento*, in *Riv. giur. trib.*, 2006, 500

ZIZZO G., *Le vicende straordinarie nel reddito d'impresa*, in FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, VIII ed., Padova, Cedam 2012

SITOLOGIA

BOTTAI L.A., *Profili problematici dei crediti tributari (erariali) nel fallimento*, in <www.ilfallimentarista.it> , focus del 30 aprile 2015, ultima cons.:10.01.2018

DEL FEDERICO L.- MICONI F., *Fallimento ed altre procedure concorsuali. L'amministrazione finanziaria è legittimata ad agire direttamente, in alternativa al concessionario della riscossione, per far valere il proprio credito?*, in <www.fondazione.odc.pescara.it>, del 25 marzo 2013, ultima cons. 03.01.2018

DI GENNARO G., *Il diritto di azione del fallito avverso gli atti impositivi invalidi*, in Rivista della scuola superiore dell'economia e delle finanze, <www.rivista.ssef.it>, ultima cons.: 31.01.2018

DI GENNARO G., *Istanza di ammissione al passivo fallimentare sulla scorta della sola dichiarazione tributaria*, in <www.ilcaso.it>, del 14 ottobre 2012, ultima cons.: 02.01.2018

FIMMANO' F., *Trust e diritto delle imprese in crisi*, in <www.ilcaso.it>, n. 210/2010, p.16,ultima cons.: 19.01.2018

GIORGETTI M., *Competenza del giudice delegato nella verifica dei crediti e giurisdizioni esclusive*, in <www.ilFallimentarista.it> , 21 settembre 2012, ultima cons.: 30.11.2017

LIMITONE G., *La doverosa chiusura del fallimento in pendenza di giudizi*, in <www.ilcaso.it>, focus del 7 giugno 2016; ultima cons.: 31.01.2018

MANCINELLI S., *Brevi note sulla chiusura della procedura fallimentare in pendenza di giudizi*, in <www.ilcaso.it>, focus del 26 ottobre 2015; ultima cons.: 31.01.2018

MANCINELLI S., *Crediti d'imposta nel fallimento "all'ombra" dell'art. 31 D.L. 78/2010*, in <www.centrostudiconcorsuali.it>, ultima cons.: 18.01.2018.

MARZO S., *Il ruolo e la cartella di pagamento nelle procedure concorsuali: l'accesso alla giustizia tributaria*, in <www.ilfallimentarista.it>, focus del 28 maggio 2012, ultima cons.:10.01.2018

MAURO M., *Le Sezioni Unite della Cassazione affermano la giurisdizione tributaria in ordine alla prescrizione dei crediti tributari insinuati al passivo fallimentare*, in <www.rivistatrimetraledidirittotributario.com>, del 31.07.2017, ultima cons.: 02.12.2017

RUGGIERO-BARISONE, *Definizione agevolata e procedure concorsuali*, in <www.ilfallimentarista.it>, focus del 20 aprile 2017, ultima cons.: 06.12.2017

SPARANO, *Rottamazione delle cartelle esattoriali. D.L. 193/2016, un' opportunità anche per le procedure concorsuali*, in <www.ilfallimento.it> del 03 novembre 2016, ultima cons.: 06.12.2017

TOSO M., *Fallimento e rottamazione dei ruoli esattoriali*, in <www.ilfallimentarista.it>, focus del 20 aprile 2017, ultima cons.: 06.12.2017

TRIPPITELLI E. – FESTA G., *Il punto sull'IVA. La gestione del credito IVA da parte del curatore fallimentare*, in <www.euroconference.it>, p. 25, ultima cons.: 18.01.2018

VELLA P., *Transazione fiscale ed esdebitazione tributaria nelle procedure concorsuali alla luce del diritto dell'Unione Europea*, in <www.ilcaso.it>, del 6 novembre 2016, ultima cons.: 31.01.2018