

c) quando non sono sollevate questioni di vizio formale o queste sono superate, il giudizio verte sull'an o sul quantum dell'imposta, ed in tali ipotesi il giudizio assume i caratteri di un giudizio di accertamento, definito anche *"giudizio di impugnazione-merito"*;

d) infine avrebbero carattere impugnatorio anche le azioni di rimborso, sia quando esercitate con ricorso avverso il provvedimento di rifiuto, sia quando esercitate a seguito di silenzio della P.A.

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

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

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

Il debito d'imposta facente capo al soggetto dichiarato fallito, e il corrispondente credito erariale, assumono infatti natura concorsuale qualora l'obbligazione tributaria si collochi temporalmente in data anteriore alla dichiarazione di fallimento:

circostanza, questa, che si verifica solo quando il presupposto impositivo (i.e. il fatto generatore del tributo) si sia realizzato in data anteriore alla dichiarazione di fallimento, essendo irrilevante a tal fine l'atto di accertamento, che assume semplice natura dichiarativa del debito tributario preesistente (in questo senso, da ultimo, POLLI, PAPAEO, 2007, 176 seg., e MASSARELLI 2006, 5): sicché, in definitiva, è il precedente verificarsi dei presupposti soggettivi ed oggettivi del tributo, sanciti dal legislatore, rispetto alla dichiarazione di fallimento, che segna la «concorsualità» del credito tributario (così ABETE, 2003, 1057; in giurisprudenza, Tribunale Milano, 30 gennaio 1997, in Fall., 1997, 768).

Ciò premesso, il principio cardine della materia risiede e va individuato nella concorsualità dei crediti tributari: al pari di qualsiasi altro creditore del fallito anteriore alla dichiarazione di fallimento. Anche il Fisco (e per esso l'ente impositore), se vuole partecipare al concorso sostanziale, deve infatti (*rectius*, ha l'onere di) presentare domanda di ammissione al passivo fallimentare ai sensi dell'art. 93 Legge Fall., onde sottoporre il credito vantato alla procedura di accertamento e di verifica ivi disciplinata.

Il titolo che consacra il credito tributario.

Il titolo previsto dall'art. 17 del DPR n.46/1999.

L'art. 17 citato dispone che <<*il ruolo costituisce l'unico titolo esecutivo che legittima la riscossione coattiva delle entrate dello Stato, dirette ed indirette, degli altri enti pubblici, anche previdenziali, esclusi quelli economici*>>

Con riferimento al ruolo, l'orientamento prevalente precisa che, ai fini dell'ammissione al passivo, documento idoneo è la copia dell'estratto di ruolo, vale a dire del documento compilato dallo stesso concessionario che riassume gli elementi del ruolo relativi al contribuente interessato, purché tale copia sia munita della dichiarazione di conformità all'originale, resa dal collettore delle imposte. Secondo la giurisprudenza, tale copia costituisce infatti prova del credito, ai sensi dell'art. 2718 cod. civ.

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

Maggiori perplessità si registrano invece, in relazione al credito I.V.A., per quanto
attiene all'avviso di pagamento ex art. 60 d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633. Mentre infatti
le corti di merito ritengono che tale avviso non sia sufficiente a provare il credito
dell'Erario, in quanto <<atto che precede l'iscrizione a ruolo del tributo e che non
contiene alcun accertamento dell'imposta non pagata>>, del tutto opposto
è l'orientamento della S.C. (V. Cass. 14/7/2004 n. 13027)

Nel medesimo senso si sono pronunciate, negli anni successivi, Cass., 10 febbraio
2006, n. 2994 (in Fall., 2006, 732 e 968), Cass., 2 febbraio 2008, n. 4633 (in Mass.
Giur. it., 2008), e Cass., 16 giugno 2010, n. 14579, cit., le quali pure hanno ritenuto
che la dichiarazione IVA a debito, presentata dal contribuente, costituisca titolo
sufficiente per l'ammissione al passivo. ^{risultamento} Questo è stato confermato dalle

Sezioni Unite della Suprema Corte (Cass., ss.uu., 4 marzo 2009, n. 5165, in Corr.
trib., 2009, 1478 e 1555, in Fall., 2009, 663, ed in Giur. it., 2009, 2326), le quali
hanno statuito che "l'invito al pagamento delle imposte accertate di cui all'art. 60,
6° comma, del D.P.R. n. 633/1972 in quanto atto prodromico all'iscrizione diretta a

ruolo dell'imposta non assolta e fondato sulle risultanze cartolari della dichiarazione, costituisce atto sufficiente per l'ammissione al passivo fallimentare del relativo credito erariale, a nulla rilevando che non sia autonomamente impugnabile", precisando però che "la sufficienza dell'invito al pagamento al fini dell'ammissione al passivo ^{va} è limitata all'ammissione del solo credito di imposta, mentre non riguarda le sanzioni e gli interessi, la cui pretesa, comportando effetti di natura afflittiva per il fallito e i suoi creditori, deve essere necessariamente azionata sulla base di un provvedimento impugnabile innanzi al giudice tributario".

\ Occorre avvertire che la produzione dei ruoli, o del suo estratto, se è necessaria per l'ammissione al passivo del credito tributario, non ne rappresenta condizione sufficiente. In sede fallimentare, presupposto altrettanto indefettibile per l'ammissione al passivo del credito portato dalla cartella esattoriale, è infatti la prova, da parte del concessionario per la riscossione, della preventiva notifica della cartella medesima al curatore, al fine di consentire a quest'ultimo di eventualmente proporre ricorso contro il ruolo, così che i tributi iscritti siano ammessi con la riserva prevista dall'art. 45, co.

2, del d.p.r. n. 602/1973

All'indirizzo testé illustrato si contrappone peraltro un diverso orientamento, secondo il quale la produzione del ruolo (recte, del suo estratto), sarebbe di per sé condizione necessaria e sufficiente per l'ammissione al passivo del credito tributario, risultando superflua la (prova della) preventiva notifica delle cartelle esattoriali. Tale principio è direttamente desunto dall'art. 86, d.lgs. n. 46 del 1999, modificativo dell'art. 88 del d.p.r. n. 602/73, il quale dispone che *"se il debitore è dichiarato fallito ... il concessionario chiede, sulla base del ruolo, l'ammissione al passivo della procedura"*, e che trova ulteriore conferma nel disposto dell'art. 33 del d.lgs. n. 112/1999, secondo il quale *"l'Ente creditore iscrive a ruolo il credito ed il concessionario provvede all'insinuazione del credito in tali procedure"*: in base a dette disposizioni, nel caso in cui il debitore sia fallito, il concessionario, al quale sia stato trasmesso il ruolo dall'ente impositore, non dovrebbe emettere e notificare la cartella di pagamento, ma potrebbe semplicemente presentare domanda di ammissione al passivo sulla base del (solo) ruolo.

Tali conclusioni sembrano essere privilegiate non solo dalla giurisprudenza di merito più recente (cfr. App. Potenza, 4 luglio 2008, in Banca Dati Utet, e Trib. Novara, 11

maggio 2010, in www.ilcaso.it, soprattutto, milanese (v. Trib. Milano, 7 febbraio 2008, in causa Equitalia Esatri S.p.A., c. Fall. Edilzeta s.r.l., inedita; Trib. Milano, 11 giugno 2008, in causa Esatri s.p.a. c. ECU SIM s.p.a. in l.c.a., inedita; Trib. Milano, 17 luglio 2008, in causa Esatri s.p.a. c. Fall. A.C. Girardi SIM & C. s.p.a., inedita; Trib. Milano, 17 luglio 2008, in causa Esatri s.p.a. c. Fall., De Moliner Romano srl inedita; v. anche la circolare del Presidente della sezione fallimentare del Tribunale di Milano del 20 gennaio 2010, in www.tribunaledimilano.it), ma anche dalla Suprema Corte, che nei suoi ultimi interventi non solo ha ritenuto legittima la domanda di ammissione al passivo sulla base del solo ruolo, senza necessita della previa notifica della cartella esattoriale al curatore (v. in questo senso Cass., 29 maggio 2006, n. 12777, in Mass. Giur. it., 2006), ma si e anche fatta carico di ridimensionare l'effettiva portata del suo contrario precedente del 1998, osservando quanto segue (cfr. Cass., 26 febbraio 2008, n. 5063, in Fall., 2008, 716).

Né per andare in contrario avviso e sostenere la necessita della notifica della cartella al fine di consentire l'ammissione al passivo vale il richiamo che è stato fatto dalla società ricorrente ad un precedente giurisprudenziale di questa Corte di cassazione (Cass. 17 giugno 1998 n. 6032), secondo cui in caso di fallimento del contribuente, presupposto indefettibile dell'ammissione al passivo del credito portato

dalla cartella esattoriale è la notifica della stessa al curatore fallimentare, al fine di consentirgli di eventualmente proporre ricorso contro il ruolo, così che i tributi siano ammessi con la 'riserva' prevista dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 45, comma 2.

Ed invero - al di là della preliminare considerazione che il suddetto n. 602, art. 45, è stato sostituito (come gli articoli seguenti sino all'art. 90) dal D.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, art. 16, - un'interpretazione intesa a valorizzare, nel rispetto dell'art. 12 prel., la lettera dei citati artt. 87 e 88, induce a conclusioni diverse da quelle patrociniate dall'attuale ricorrente atteso che (...) le contestazioni possono essere dal curatore fallimentare avanzate ugualmente, come evidenzia il testo delle citate disposizioni, contro il ruolo e atteso che ogni diversa opinione non tiene conto della specifica sede nella quale si intende far valere il credito e della ratio sottesa alla scelta legislativa. Ratio questa da individuarsi nell'esigenza di assoggettare - seppure nel rispetto dei diversi privilegi che li assistono - pure i crediti tributari alla stessa procedura alla cui osservanza sono tenuti gli altri creditori in ragione del principio della par condicio creditorum e di rifiutare, conseguentemente, la diversità, di percorsi procedurali differenziati in ragione della posizione del soggetto titolare del credito azionato".