Pordenone, 28 febbraio 2012
Renzo Del Ponte

Appunti concernenti i *comportamenti da assumere in presenza di cartelle erariali notificate alle procedure concorsuali: loro trattamento correlato anche all'ammissione al passivo.*

Brevi note introduttive

- **La concorsualità**
  - I crediti dello Stato (erariali) sono considerati concorsuali quando il fatto costitutivo abbia trovato concretizzazione prima della dichiarazione di fallimento. Dubbi sono sorti in passato sulla determinazione del **momento** in cui sorge l'obbligazione tributaria; da una parte è stato sostenuto che l'obbligazione tributaria nasca ex lege con il verificarsi del presupposto impositivo (tesi cd "dichiarativistica"), dall'altra che essa sorga con l'accertamento, meglio con l'avviso di accertamento (tesi cd. "costitutivistica"). La giurisprudenza si è infine orientata e consolidata sulla tesi dichiarativistica.
    Possiamo sostenere abbastanza tranquillamente ora che **l'obbligazione tributaria sorge con il verificarsi del fatto che la genera**; l'atto di accertamento ha natura solo dichiarativa e non costitutiva (tesi ora prevalente anche in dottrina)

  - Anche i crediti tributari (erariali e non) per partecipare al concorso (dei creditori) devono essere insinuati al passivo e verificati (art. 52 L.F.)

- **La giurisdizione**
  Stante la riserva di competenza del Giudice Tributario prevista dall'art. 2 del D.Lgs. 546/1992, il Giudice Delegato non può entrare nel merito della pretesa tributaria

  - Alle Commissioni Tributarie è attribuita la competenza esclusiva per quanto concerne le determinazioni sull'*an* e sul *quantum*

  - Rimane invece di competenza del Giudice Delegato la valutazione (Cass. SS.UU. 20112/2005; Cass. SS.UU. 15715/2001)
    - della **concorsualità** del credito
    - della **prova** del credito
    - dell'esistenza dei **privilegi** richiesti

- **La riscossione**
  La riscossione dei tributi avviene generalmente per a) ritenuta diretta, b) versamenti diretti, c) iscrizione a ruolo

  - La riscossione dei tributi è stato oggetto di riforma da ultimo con il Dl 203/2005 (conv. L. 248/2005). Detto decreto ha disposto, con decorrenza 01/10/2006, l'attribuzione delle funzioni relative all'attività di riscossione nazionale all'Agenzia delle Entrate che la esercita mediante la società Riscossione S.p.A. (i soci di questa sono l'Agenzia delle

Entrate per il 51% e l'INPS per il 49%)

- In data 12/03/2007 Riscossione S.p.A. ha mutato la propria denominazione sociale in **Equitalia S.p.A.**

- Successivamente al 01/10/2006 le precedenti concessionarie per la riscossione dei tributi, ora chiamate "**Agenti della Riscossione**", continuano ad esercitare l'attività di riscossione come società partecipate da Equitalia S.p.A.

- Quindi Equitalia S.p.A. (art. 3, Dl. 203/2005):
  - svolge l'attività di riscossione tramite **ruolo** ex DPR 602/1973 (imposte sui redditi) e art. 17, DLgs 46/1999 (riscossione coattiva delle entrate dello Stato, anche diverse dalle imposte sui redditi)
  - esegue le attività di riscossione spontanea, liquidazione e accertamento delle entrate, tributarie o patrimoniali, degli enti pubblici (territoriali e non) e delle società da questi partecipate
  - esegue altre attività strumentali a quelle svolte dall'Agenzia delle Entrate

- L'Agente della Riscossione può essere parte nel processo tributario ex art. 10, Dlgs 546/1992
  - La legittimazione processuale (passiva) è attribuita alle dislocazioni territoriali di Equitalia
  - Equitalia deve essere chiamata in giudizio solo ove vengano eccepiti vizi ad essa imputabili, quali per es. i vizi di notifica (…)

- Ai fini dello svolgimento della propria attività i concessionari (leggi Agenti della riscossione) nominano gli **ufficiali della riscossione** ex art. 42, c. 1, DLgs 112/99. Questi ultimi sono autorizzati all'esercizio delle loro funzioni dal Prefetto del luogo

- I rapporti tra Agente della Riscossione ed ente impositore (titolare del credito) sono regolati da norme contenute nel DLgs 112/1999. In sintesi:
  - le somme richieste al contribuente tramite avviso di accertamento o c.d. "comunicazione bonaria" vengono **iscritte a ruolo** o "**date in carico"** dall'ente impositore
  - il **ruolo** viene <u>consegnato</u> all'Agente della Riscossione, così come il **credito** negli "accertamenti esecutivi"
  - l'Agente della Riscossione:
    - notifica al contribuente la **cartella di pagamento**
    - procede direttamente (sussistendone le condizioni di legge) alla notifica del pignoramento in presenza di "accertamenti esecutivi"

- Il sistema della riscossione è in una fase di radicale riforma che vede, allo stato attuale, la coesistenza del vecchio procedimento del ruolo e del nuovo **affidamento del credito** ad Equitalia proprio degli "**accertamenti esecutivi**" (con modalità di cui al provv.

Agenzia delle Entrate del 30/06/2011).
E' previsto peraltro un graduale abbandono del sistema del ruolo (art. 29, DL 78/2010).
Per ora va rilevato che il **ruolo** mantiene ancora una notevole imporatanza in quanto deve essere utilizzato:

- per le liquidazioni automatiche/controlli formali delle dichiarazioni
- per gli accertamenti sulle imposte indirette diverse dall'IVA

- *Il Ruolo* *(DLgs n. 46 del 26/02/1999 per le modifiche al DPR 602/1973)*
  - è stato lo strumento principale (fino all'introduzione degli accertamenti esecutivi) per la riscossione coattiva delle entrate dello Stato e degli altri enti pubblici, compreso gli enti previdenziali (escluso di regola quelli economici) (cfr. art. 17, Dlgs 46/1999)
  - è l'elenco nominativo dei debitori e delle somme da essi dovute
  - è formato dall'Ufficio al fine della riscossione a mezzo concessionario (recte Agente della Riscossione) (art. 10, DPR 602/1973)
  - **iscrivere a ruolo** significa inserire nell'elenco il nome del debitore e la somma da esso dovuta (oltre agli ulteriori dati anagrafici, codice fiscale, data esecutività …)
  - per la sua formazione (tempi, procedure …) ved. art. 12, DPR 602/1973 e D.I. 321/1999
  - è **formato** dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente per territorio e sottoscritto (anche con firma elettronica) dal titolare dell'Ufficio o da un suo delegato
  - la sottoscrizione rende il ruolo **esecutivo** (art. 12, DPR 602/1973)
  - art. 1, c. 5-ter, lett. e) D.L. 106/2005: i ruoli, anche se non tributari, si intendono formati e resi esecutivi mediante la validazione dei dati in essi contenuti eseguita, anche in via centralizzata, dal sistema informativo dell'Amministrazione
  - **estratto di ruolo** è l'elenco delle somme dovute da ogni contribuente formato dall'Agente della Riscossione
  - **notifica**: l'Ufficio consegna il ruolo al concessionario (art. 24, DPR 602/1973; D.M. 321/1999) il quale notifica la **cartella** di pagamento al debitore; la cartella contiene l'intimazione a pagare entro 60 gg. dalla notificazione e l'avvertenza che in mancanza si procederà all'esecuzione forzata (art. 25).
  - cfr art. 25, c. 1, DPR 602/1973 per la previsione di **termini decadenziali** per la **notifica delle cartelle** relative alle imposte sui redditi (e all'IVA ex art. 23 DLGS 46/1999)

A) La cartella di pagamento

- Strumento di riscossione di somme da parte della P.A. E' l'atto che l'Agente della riscossione invia (notifica) ai soggetti passivi per la riscossione dei crediti vantati dagli Enti creditori (Agenzia delle Entrate, Inps, Comuni, ecc.)
- Le somme possono consistere in tributi, contributi, altri crediti
- Quando le somme consistono in tributi di spettanza dello Stato (Erario) esse prendono il nome di "cartelle erariali"
  - Imposte sui redditi (Irpef, Ires e relative addizionali, Imposte sostitutive, Imposte a

tassazione separata)
    - Irap
    - Iva
- l'accertamento dell'esistenza dei **crediti erariali** concorsuali è di competenza del giudice tributario (Commissioni Tributarie)
- l'accertamento dell'esistenza dei **crediti previdenziali** concorsuali (così come gli altri crediti della P.A. in senso lato non riconducibili ai tributi) rimane nella piena cognizione del giudice fallimentare

B) Gli avvisi di accertamento "esecutivi"

- introdotti con l' art. 29 del DL 78/2010
- dal 01/10/2011 gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate sono diventati "*esecutivi*", sostituiscono cioè la cartella di pagamento
- sono relativi a crediti erariali maturati dal periodo d'imposta 2007 in poi
- concernono solo le imposte IRPEF, IRES, IRAP e IVA e i connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni (se contenuti nello stesso avviso di accertamento). Trovano applicazione quindi per le addizionali IRPEF, le ritenute d'acconto e d'imposta, le imposte sostitutive di quelle sui redditi, le imposte liquidate tramite tassazione separata
- diventano **esecutivi** decorsi 60 gg. dalla notifica
- si evidenzia la **valenza costitutiva della notifica** dell'accertamento
- ne consegue che i **vizi della notifica** non vengono sanati dal ricorso
- viene **eliminata la notifica della cartella di pagamento**
- per i tributi non previsti continuano ad applicarsi le **vecchie norme** ovvero vi sarà l'iscrizione a ruolo e la successiva emissione della cartella di pagamento

C) Gli Avvisi di addebito

- introdotti con l'art. 30 del DL 78/2010
- dal 01/01/2011 la riscossione coattiva dei **crediti dell'INPS** avviene mediante la **notifica** un avviso di addebito
- l'avviso deve essere sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal responsabile dell'Ufficio che ha emesso l'atto
- è **notificato**, in via prioritaria, tramite posta elettronica certificata (la notifica può avere luogo anche per mezzo dei messi comunali, degli agenti della polizia municipale, con raccomandata a.r.)
- l'avviso viene consegnato agli Agenti della Riscossione
- all'Agente della Riscossione spetta **l'aggio** e il "***rimborso delle spese relative alle procedure esecutive*** *previste dall'art. 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112*"
- ha valore di **titolo esecutivo** per la riscossione
- **sostituisce il ruolo e la cartella di pagamento**

D) L'accertamento dei crediti tributari nel fallimento

- Le norme di riferimento sono l'art. 52 L.F., gli artt. 87 e 88 del DPR 602/1973, art. 33 DLgs. 112/1999, art. 2 Dgls n. 546/1992
    - art. 52 L.F. : con il fallimento si apre il concorso e si applicano le norme stabilite al Capo V

      "Concorso dei creditori

      I. Il fallimento apre il concorso dei creditori sul patrimonio del fallito.

II. Ogni credito, anche se munito di diritto di prelazione o trattato ai sensi dell'articolo 111, primo comma, n. 1), nonché ogni diritto reale o personale, mobiliare o immobiliare, deve essere accertato secondo le norme stabilite dal Capo V, salvo diverse disposizioni della legge.

III. Le disposizioni del secondo comma si applicano anche ai crediti esentati dal divieto di cui all'articolo 51."

- art. 87, comma 2, DPR 602/1973: il concessionario chiede, sulla base del ruolo, per conto dell'Agenzia delle Entrate l'ammissione al passivo della procedura

"Ricorso per la dichiarazione di fallimento e domanda di ammissione al passivo
1. Il concessionario può, per conto dell'Agenzia delle entrate, presentare il ricorso di cui all'articolo 6 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267.
2. Se il debitore, a seguito del ricorso di cui al comma 1 o su iniziativa di altri creditori, è dichiarato fallito, ovvero sottoposto a liquidazione coatta amministrativa, il concessionario chiede, sulla base del ruolo, per conto dell'Agenzia delle entrate l'ammissione al passivo della procedura.
2-bis. L'agente della riscossione cui venga comunicata la proposta di concordato, ai sensi degli articoli 125 o 126 del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, la trasmette senza ritardo all'Agenzia delle entrate, anche in deroga alle modalità indicate nell'articolo 36 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, e la approva, espressamente od omettendo di esprimere dissenso, solamente in base a formale autorizzazione dell'Agenzia medesima."

- art. 88, DPR 602/1973: se le somme iscritte a ruolo sono contestate il credito è ammesso con riserva

"Ammissione al passivo con riserva
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'articolo 101 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267.
2. 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.
3. Nella liquidazione coatta amministrativa, il commissario liquidatore provvede direttamente, o su istanza del concessionario, allo scioglimento della riserva nei casi indicati nel comma 2, apportando le conseguenti variazioni all'elenco dei crediti ammessi.
4. Il provvedimento di scioglimento della riserva è comunicato al concessionario dal curatore o dal commissario liquidatore mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento. Contro di esso il concessionario, nel termine di dieci giorni dalla comunicazione, può proporre reclamo al tribunale, che decide in camera di consiglio con decreto motivato, sentite le parti.
5. Se all'atto delle ripartizioni parziali o della ripartizione finale dell'attivo la riserva non risulta ancora sciolta si applicano, rispettivamente, il numero 3 dell'articolo 113 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ed il secondo periodo del secondo comma dell'articolo 117 della medesima legge."

- art. 33, DLgs 112/1999: in caso di procedure concorsuali il concessionario provvede all'insinuazione previa iscrizione a ruolo da parte dell'ente creditore

"Insinuazione del credito
1. Relativamente ai debitori sottoposti alle procedure concorsuali di cui al regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, e al decreto-legge 30 gennaio 1979, n. 26, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 aprile 1979, n.95, l'ente creditore iscrive a ruolo il credito ed il concessionario provvede all'insinuazione del credito in tali procedure."

- art. 2 D.Lgs. 546/1992: in materia di tributi la giurisdizione viene attribuita in via esclusiva e generale alle Commissioni tributarie (in tal senso Cass. S.U. 15715/2001 e 20112/2005)

1. Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie ***comunque denominati****, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di*

pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.

2. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. ***Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni.***

3. Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio.

Quadro della situazione:

- l'insinuazione al passivo dei crediti tributari trova la propria disciplina nell'art. 87 del DPR 602/1973 (e art. 33 DLgs 112/1999) il quale indica che **il concessionario, sulla base del ruolo, chiede per conto dell'Agenzia delle Entrate l'ammissione al passivo** della procedura.
  - Si evidenziano i due elementi che stanno alla base della domanda:
    - l'Agente della riscossione (concessionario) è il soggetto deputato a presentare la domanda (per conto …)
    - il titolo su cui deve fondarsi la domanda è il ruolo (estratto del ruolo)
- una parte della giurisprudenza e della dottrina ritiene che, oltre alle due citate condizioni, debba altresì sussistere la **preventiva notifica**, al curatore o al soggetto passivo in bonis, della cartella di pagamento emessa dall'Agente della riscossione (sulla base del ruolo/estratto del ruolo), e questo sostanzialmente per permettere il diritto di difesa
- altra parte della giurisprudenza (non della dottrina), soprattutto di leggittimità e di formazione più recente, propende per ritenere **non indispensabile la notifica della cartella** di pagamento (e neppure l'iscrizione a ruolo a determinate condizioni)
- in caso di crediti tributari non contestati o non più contestabili dal curatore (per decorrenza dei termini), essi dovranno, in linea generale, essere ammessi al passivo (senza riserve)
- se alla data del fallimento pende giudizio di fronte alle Commissioni tributarie e il curatore intende proseguirlo o se non sono ancora decorsi i termini e il curatore intende contestare la pretesa tributaria avanti le competenti commissioni, il credito verrà ammesso al passivo fallimentare con **riserva** ex art. 88, c.1, DPR 602/1973 se vi è stata l'iscrizione a ruolo e la notifica della cartella di pagamento; la riserva verrà sciolta ex c. 2 dello stesso articolo

Interpretazioni

- Sulla base delle citate norme sono sorte interpretazioni diverse sull'idoneità del titolo posto a fondamento della pretesa tributaria al fine dell'ammissione allo stato passivo

- *Cass. Civ. 6032/1998*: **presupposto necessario** per l'ammissione del credito portato dalla cartella esattoriale è la **notifica** della stessa al curatore, al fine di permettergli eventualmente di proporre ricorso e, in questo caso, permettere l'ammissione del credito con riserva ex art. 88 DPR 602/1973

Si evincono e seguenti principi:

- è necessaria la preventiva notifica della cartella da parte del Concessionario della cartella di pagamento
- dopo la notifica della cartella di pagamento il contribuente può proporre ricorso
- sussiste la giurisdizione esclusiva del Giudice Tributario
- se la cartella viene impugnata il credito viene ammesso con riserva

Conseguenza: se la cartella non viene impugnata il credito viene ammesso nella misura richiesta (essendo supportato da idoneo titolo)

- *Cass. Civ. 5063/2008*: al fine dell'ammissione al passivo del fallimento **è sufficiente la mera iscrizione a ruolo portata a conoscenza del curatore mediante la presentazione della domanda di insinuazione al passivo**; le contestazioni possono essere avanzate ugualmente dal curatore contro il ruolo
  - in linea con questa sentenza la Cassazione più di recente ha riconosciuto che il contribuente può impugnare anche la comunicazione di *una ben individuata pretesa tributaria*, senza necessità che la stessa rivesta le forme degli atti impugnabili tipici di cui all'art. 19, D.Lgs 546/1992 (cfr Cass. 1625/2010, 15647/2010, 15946/2010); in tal modo l'elencazione di cui al citato art. 19 del D.Lgs 546/1992 viene interpretata in senso **estensivo**.
  - Così anche Cass. 724/2010 che ha chiarito che l'impugnazione è ammissibile anche contro l'**estratto di ruolo**, il quale rappresenta appunto una parte del ruolo

Riflessioni

- la linea interpretativa della giurisprudenza più recente sopra ricordata (per l'ammissione al passivo è sufficiente l'iscrizione a ruolo, comunicata a mezzo della domanda di ammissione allo stato passivo) potrebbe ingenerare **incertezza sulla determinazione del *dies a quo*** ai fini dell'impugnazione del ruolo; in tal senso l'art. 21, c. 1, D.Lgs 546/1992 ove indica il termine di 60 gg dalla notificazione dell'atto impositivo e … *la notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo..* , lasciando con ciò intendere che la tutela giudiziaria può avere luogo solo in presenza di regolare notificazione e che il ruolo può essere comunicato solo a mezzo della cartella di pagamento

- solo la **notifica** permette la conoscenza legale dell'atto

- il deposito della domanda di insinuazione in Cancelleria, unitamente all'allegato estratto del ruolo, non concretizzerebbe alcuna ipotesi di notifica del titolo al Curatore né permetterebbe di determinare con certezza la data di conoscenza da parte dello stesso

- tale recente linea interpretativa si basa, di fatto, su una interpretazione letterale dell'art. 87, c. 2, del DPR 602/1973 (il Concessionario chiede, sulla base del ruolo, … l'ammissione al passivo)

- secondo un diverso pensiero l'art. 87, c. 2 citato indicherebbe semplicemente il soggetto competente (il Concessionario) a presentare la domanda di ammissione al passivo nel caso in cui alla data di dichiarazione di fallimento sia stato già sottoscritto il ruolo, senza con questo incidere sulla normale procedura di riscossione del tributo, rimanendo **comunque dovuta la notifica della cartella di pagamento o di altro atto equipollente**, qualora non effettuata in precedenza nei confronti del soggetto *in bonis* (l'art. 87, c. 2 non esclude l'applicabilità dell'art. 25 dello stesso DPR – obbligo del Concessionario di notificare la cartella di pagamento entro determinati termini)

- a conforto della tesi della necessità della notifica della cartella si evidenzia che l'art. 7 della L. 212/2000 - **Statuto del Contribuente** - richiede che ogni atto impositivo debba obbligatoriamente contenere la cd. **clausola di impugnazione**; in assenza di quest'ultima l'atto non sarebbe impugnabile, in quanto non di natura impositiva (si ricorda che allo Statuto citato viene riconosciuta una particolare forza nella gerarchia delle fonti, come anche indicato nella sentenza della Cass. Civ. n. 17576 del 10/12/2002 e nella sentenza della Cass. S.U. n. 16412 del 25/07/2007)

- una parte degli operatori (sia in dottrina che in giurisprudenza) propende per l'**autonoma impugnabilità del ruolo** sulla base del dettato normativo dell'art. 19, c.1, D.Lgs. 546/1992 il quale indica, nell'elenco degli atti impugnabili, espressamente "*il ruolo e la cartella di pagamento*"

- altra parte degli operatori propende nel ritenere che il dettato dell'art. 19 citato indicherebbe unicamente la possibilità per il contribuente di ricorrere, dopo aver ricevuto la notifica della cartella di pagamento, sia contro i vizi propri della cartella stessa che contro quelli propri del ruolo. La conseguenza sarebbe che **i vizi propri del ruolo possono essere fatti valere solo con l'impugnazione della cartella di pagamento**, unico mezzo attraverso il quale il ruolo viene posto a conoscenza del contribuente

- **l'evoluzione giurisprudenziale sopra indicata evidenzia comunque la tendenza a riconoscere possibile l'insinuazione al passivo anche in mancanza di una cartella di pagamento notificata**

Alcune sentenze (recenti)

- Cass. Civ. n. 13242 del 16/06/2011: *La dichiarazione IVA a debito presentata dal contribuente, non rettificata dall'Amministrazione Finanziaria, esaurisce di per se stessa la fattispecie dell'accertamento tributario e* ***costituisce titolo*** *per chiedere e ottenere l'ammissione al passivo fallimentare dell'Agenzia delle Entrate* (conformemente, per fattispecie simile, Cass. Civ. n. 5165/09)
  - l'A.F. Può chiedere e ottenere l'ammissione al passivo dell'IVA risultante dalla dichiarazione annuale del soggetto poi fallito **nel caso in cui il curatore non**

contesti la pretesa tributaria

- l'iscrizione a **ruolo** non serve per insinuare il credito tributario per imposta mentre è necessaria per insinuare al passivo interessi e soprattassa
- se il curatore contesta l'an o il quantum della pretesa tributaria, il credito tributario fondato solo sulla dichiarazione annuale non può essere ammesso allo stato passivo, neppure con riserva, *"per difetto di iscrizione a ruolo e di susseguente notifica della cartella, la cui impugnazione rappresenta l'unico tramite dell'organo della procedura per veicolare quelle contestazioni (cfr. Cass. n. 13027/2004; Cass. n. 2994/2006)"*
- la contestazione sull'an o sul quantum da parte del curatore deve essere chiaramente indicata (in modo succinto) nella motivazione di reiezione dell'insinuazione
- il curatore ha il dovere di vagliare in modo consapevole ed avvertito la fondatezza di tale pretesa ed evitare di ricorrere al processo per fini dilatori ed abusivi
- **ove manchino serie e fondate ragioni per opporsi alla pretesa erariale**, il curatore deve astenersi dal proporre impugnazione all'ammissione del credito allo stato passivo, quand'anche l'amministrazione finanziaria l'abbia ottenuta in base ad un atto non immediatamente impugnabile, come l'avviso di pagamento di cui al DPR 633/1972, art. 60, c. 6 (cfr. in tal senso Cass. 16120/2007)

in senso diverso

- Cass. Civ. n. 14116 del 27/06/2011: ***La necessità*** *che l'insinuazione al passivo dell'Erario sia preceduta dall'**iscrizione a ruolo** del credito e dalla **notifica** al curatore della cartella di pagamento è correlata all'esigenza che a tale organo sia consentito di impugnare il ruolo, sottoponendo al giudice tributario le contestazioni estranee alla giurisdizione del giudice fallimentare - Il credito tributario divenuto definitivo perchè derivante da sentenza di commissione tributaria passata in giudicato diviene esigibile **solo con l'iscrizione a ruolo**, che è indispensabile strumento per la riscossione coattiva del credito nel cui ambito è compresa anche la formazione del passivo fallimentare – La domanda di insinuazione al passivo proposta non dal Concessionario della riscossione ma dall'Agenzia delle Entrate non appare conforme alla rigida tipicità degli atti e delle forme del procedimento di riscossione coattiva del credito tributario*
  - **questione**: necessita o no, ai fini dell'ammissione al passivo, l'iscrizione a ruolo dei crediti erariali e la notifica della cartella di pagamento?
  - di regola la Corte ha affermato la necessità di entrambi, collegandola però alla giurisdizione esclusiva del giudice tributario e alla finalità di consentire al curatore l'impugnazione della pretesa tributaria presso il predetto
  - la *Cass. n. 13027/2004* che ha **escluso** la necessità dell'iscrizione a ruolo per l'ammissione al passivo riguardava il caso del credito generato da omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione annuale, nella considerazione che la dichiarazione annuale, se non seguita da un atto di rettifica da parte dell'Amm. Fin. o dalla correzione della stessa da parte del contribuente, esaurisce da sola la fattispecie dell'acceratamento dell'obbligazione tributaria e costituisce titolo per la riscossione dell'imposta liquidata con la dichiarazione e, quindi, documento sufficiente per chiedere e ottenere l'ammissione al passivo fallimentare

- **analoga** è la situazione nel caso in cui ci si trovi di fronte ad atti definitivi di accertamento del credito tributario (come nel caso esaminato dalla sentenza)
- a) da una parte dovrebbe escludersi che l'iscrizione a ruolo e la notifica della cartella di pagamento costituiscano presupposti indefettibili della ammissione al passivo (trattandosi di procedimento ormai definito)
- b) dall'altra a tale conclusione si oppone la **tipicità degli atti procedimentali** attraverso i quali l'ente impositore procede alla riscossione dei crediti erariali di natura tributaria ex art. 1, DPR 602/1973 che contempla(va) l'iscrizione a ruolo quale indispensabile strumento per la riscossione coattiva, riscossione coattiva nel cui ambito deve collocarsi anche la liquidazione fallimentare (in tutte le sue fasi)

Dubbio sussiste se ad agire per la riscossione coattiva (attraverso l'insinuazione al passivo fallimentare) è (come nel caso affrontato da questa sentenza) **direttamente la stessa Amministrazione finanziaria**, titolare del credito. In questo caso, ove non si ritenesse inammissibile l'azione esecutiva perchè intrapresa senza l'intervento del Concessionario (come indurrebbe a ritenere la rigidità delle forme del procedimento di riscossione) rimarrebbe pur sempre da verificare la compatibilità di tale situazione con la indispensabilità della previa iscrizione a ruolo del credito, e questo anche nel caso di azione diretta (ved. definizione di ruolo in art. 10, DPR 602/1973 e art. 14 id.)

- Conclusione ⇒ gli atti sono stati rimessi al Primo Presidente della Corte perchè valuti l'opportunità di assegnare il ricorso alle SS.UU.

◦ Cass. Civ. n. 21189 del 13/10/2011 (in tema di tempestività dell'insinuazione): "*Ai fini della presentazione della istanza di insinuazione al passivo* ***è sufficiente l'esistenza del ruolo****,* ***che costituisce titolo valido*** *attestante il credito, senza dover attendere la formazione e la notifica della cartella esattoriale (Cass. 12019/2011)"*

- inoltre l'Ufficio può presentare l'istanza di ammissione anche con documentazione incompleta, con conseguente ammissione con riserva di produzione della documentazione ex art. 96 L.F.

◦ Cass. Civ. n. 20910/2011 (in tema di tempestività dell'insinuazione): *"... Ciò postula che l'Amministrazione Finanziaria, venuta a conoscenza della dichiarazione di fallimento, deve attivarsi immediatamente per predisporre i titoli per la tempestiva insinuazione al passivo dei propri crediti senza poter contare su un periodo di tempo più ampio* (ndr. di quello stabilito dalla legge fallimentare)*" ... "Va, ad esempio, osservato che ai fini della presentazione della istanza di insinuazione al passivo,* ***è sufficiente l'esistenza del ruolo****,* ***che costituisce titolo valido attestante il credito****, senza dovere attendere la formazione e la notifica della cartella esattoriale (Cass. 12019/11)"*

◦ Cass. Civ. n. 1532 del 02/02/2012: *"... l'****omessa notifica*** *di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che* ***comporta la nullità dell'atto*** *successivo e .... l'azione del contribuente, diretta a far valere la nullità detta, può essere svolta indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario alla riscossione (senza litisconsorzio necessario tra i due), essendo rimessa al concessionario, ove evocato in lite, la facoltà di chiamata dell'ente medesimo*

- *cfr. Cass. S.U. 16412/2007: "alla cartella* (di pagamento) *è stata attribuita la fondamentale funzione di rendere conoscibile al contribuente la pretesa tributaria entro un tempo predeterminato normativamente (tanto più nel caso in cui essa costituisca l'atto impositivo con il quale la pretesa si manifesta per la prima volta nella sfera di conoscenza del contribuente, come nelle ipotesi regolate dagli artt. 36-bis, 36-ter del DPR 600/1973), con la conseguenza che l'omessa notifica può determinare la decadenza dell'Amministrazione dalla stessa pretesa tributaria."*

  - l'omissione della notificazione di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la **nullità** dell'atto consequenziale notificato
  - tale nullità può essere fatta valere dal contribuente impugnando, per tale vizio, l'atto consequenziale, oppure impugnando cumulativamente sia l'atto notificato che l'atto presupposto per contestare in radice la pretesa tributaria
  - l'azione può essere svolta dal contribuente indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario (non vi è litisconsorzio necessario)

- Corte di Appello di Potenza, Sent. del 04/07/2008: *"... deve essere ribadita la piena legittimazione processuale attiva del* ***concessionario*** *che, anche nella versione riformata del DPR 602/1973, resta* ***l'unico soggetto titolare del potere di riscossione in favore dello Stato****, oltre che degli altri soggetti impositori compresi quelli locali. Solo per questi ultimi, è appena il caso di evidenziare che è possibile il ricorso anche all'****ingiunzione fiscale****, emessa ai sensi dell'art. 2 del R.D. Del 14 aprile 1910 n. 639. Atto questo che ha natura di atto amministrativo complesso assolvendo non solo le funzioni del titolo esecutivo, quanto anche del precetto, contenendo l'avvertimento rivolto al debitore che lo Stato o l'Ente pubblico procederà ad esecuzione forzata ove il debito non sia estinto entro il termine di trenta giorni (Cass., sez. 3, Sent. n. 2279 del 24/02/1993)".*

  I punti salienti che emergono dalla citata sentenza sono:

  - è legittima la domanda di ammissione al passivo (e l'ammissione con riserva ove vi siano contestazioni) **sulla base del solo ruolo**, senza che necessiti la previa notifica della cartella esattoriale al curatore fallimentare (Cass. n. 5063/2008; Cass. n. 12777/2006)
  - l'**estratto del ruolo** costituisce ex art. 2718 C.C. documento avente valore probatorio pieno in quanto proveniente da un pubblico ufficiale titolare dello stesso munus proprio dell'esattore
  - si condivide l'assunto della Cass. n. 11214 del 13/11/1997 secondo la quale il tribunale fallimentare, accertata la sussistenza del titolo (iscrizione a ruolo) per l'insinuazione del credito, deve limitarsi ad ammettere lo stesso al passivo ex c.1, art. 88 DPR 602/1973

- Cass. Civ. n. 12777/2006: secondo la quale:

  - l'ammissione al passivo con riserva (art. 88, DPR 602/1973) è indistintamente applicabile sia alle imposte dirette che a quelle indirette
  - **il ruolo e/o l'avviso di liquidazione costituiscono titolo idoneo** per l'ammissione del credito d'imposta al passivo fallimentare

- ove sorgano contestazioni, il credito è ammesso al passivo con riserva
- in pendenza del processo tributario la riscossione dei crediti avviene secondo le modalità stabilite dagli artt. 88 del DPR 602/1973 e 68 del D.Lgs. 546/1992, secondo cui, tra l'altro, dopo la sentenza d'appello le imposte sono dovute per l'intero ammontare giudizialmente accertato
- la curatela deve impugnare la sentenza non passata in giudicato se non intende ammettere al passivo fallimentare il relativo credito fiscale

- **L'eccezione di prescrizione (del tributo)**
  Generalmente con essa viene inteso il mancato rispetto dei termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo del tributo o dei termini di decadenza per la notifica della cartella
  - anche questa questione non può essere esaminata dal Giudice Delegato ma deve essere eccepita avanti il Giudice Tributario

- **L'impugnazione della cartella** deve avvenire a mezzo di difensore abilitato ex art. 31 L.F. (interpretazione estensiva; Cass. 18419/2004; Cass. 8778/2008; Cass. 4560/2010)

- **Esecuzione di un riparto in presenza di crediti tributari ammessi con riserva.** Il caso è specificamente trattato dal quinto comma dell'art. 88 DPR 602/1973. Si applica il n. 3 dell'art. 113 L.F. (o il 117 se si tratta di riparto finale) e si accantonano le somme spettanti

- **I pagamenti di imposte scadute non sono soggetti a revocatoria ex art. 89 DPR 602/1973**

- **Decorsi i termini per impugnare la cartella vi sono altri rimedi esperibili?**
  - Esiste lo strumento **dell'autotutela**. Essa consiste nalla possibilità di chiedere alla Pubblica Amministrazione (in applicazione del *principio di collaborazione e buona fede* nei rapporti tra Amministrazione e contribuente ex art. 10, L. 212/2000, cd. Statuto del contribuente) l'annullamento di un atto impositivo (o di una parte) o il rimborso di una imposta sia con riferimento a situazioni ancora tutelabili in sede giudiziaria (risparmiando così le spese di un processo e accorciando i tempi) sia con riferimento a situazioni in cui sia maturata una decadenza tale da impedire comunque la presentazione di un ricorso alle Commissioni Tributarie (art. 2-quater D.L. 564/1994; D.M. 37 del 11/02/1997; art. 10, L. 212/2000 – Statuto del contribuente)
    - si rinvia alla sentenza della Cass. n. 17576/2002 per una compiuta disamina dell'autotutela e dei principi che la sovraintendono
    - si evidenzia che l'Amministrazione **può** annullare l'atto, **non** deve. Detto strumento rimane riservato all'Amministrazione ed essa sola, quale titolare di un interesse pubblico, può discrezionalmente valutare l'opportunità di provvedere alla rimozione dell'atto
    - ne derivano due effetti:
      - l'Amministrazione non può essere condannata in giudizio ad agire in autotutela
      - l'interessato (il fallimento) non può esercitare un diritto alla rimozione dell'atto in autotutela né in giudizio né in qualsiasi altra sede
    - costituisce ostacolo all'esercizio dell'autotutela una sentenza passata in giudicato che abbia pronunciato sul merito

- **La mancata impugnazione** della pretesa tributaria nei termini previstri dall'art. 21 D.Lgs. 546/1992 rende definitivo l'atto dell'A.F. e, di conseguenza, il curatore non potrà opporsi all'ammissione al passivo. **Rimane salva però, anche in questo contesto, la possibilità dell'A.F. di agire in autotutela** (art. 2, D.M. n. 37 del 11/02/1997) **e del curatore di eccepire le eccezioni riguardanti la non opponibilità alla procedura del credito preteso e i vizi della domanda (art. 93 L.F.)**

- **Le spese di insinuazione al passivo**
  Cass. 4861 del 01/03/2010: **il rimborso delle spese deve essere ammesso al passivo fallimentare in via chirografaria**
  La citata recente sentenza della Cassazione opera una dettagliata analisi delle fonti normative che può così essere sintetizzata:
  - l'Amministrazione Finanziaria è necessariamente organizzata burocraticamente, deve gestire milioni di operazioni e l'organizzazione richiede il sostenimento di costi
  - con la L. 337/1998 il Governo è stato delegato ad emenare uno o più decreti legislativi al fine di riordinare la disciplina della riscossione; l'art. 1, lett. e) della citata legge ha fissato il criterio concernente i compensi collegati alle somme iscritte a ruolo prevedendo altresì *".. il **rimborso delle spese effettivamente sostenute** per la riscossione di somme successivamente sgravate o dovute da **soggetti sottoposti a procedure concorsuali**"*
  - il DLgs 112/1999 ha disciplinato il servizio nazionale della riscossione; l'art. 17 di detta legge disciplina la remunerazione del servizio. Tale norma stabilisce che
    - l'attività dei concessionari viene **remunerata** con l'aggio
    - al concessionario spetta inoltre il rimborso delle spese relative alle procedure esecutive, tale rimborso è a carico dell'ente creditore se il ruolo viene annullato (sgravio o comunicazione di inesigibilità ex art. 19, c.1), rimane a carico del debitore in ogni altro caso (art.17, c.6)
    - la misura del rimborso delle spese è fissata con D.M. Finanze 21/11/2000
    - il DLgs 112/1999, alla sez. 4°, disciplina gli adempimenti dei concessionari nelle **procedure concorsuali**; nell'art. 33 prevede che *"l'ente creditore iscrive a ruolo il credito e il concessionario provvede all'insinuazione del credito in tali procedure"*
    - l'art. 45 del DPR 602/1973 cita *"il concessionario procede alla riscossione coattiva delle somme iscritte a ruolo, degli interessi di mora e delle **spese di esecuzione** secondo le disposizioni del presente titolo"*
    - lo stesso DPR 602/1973 detta al capo 4° - art. 87 e ss. - disposizioni concernenti l'ammissione al passivo del fallimento (e della liquidazione coatta amministrativa).
    - il **fallimento**, per le sue caratteristiche intrinseche (spossessamento, liquidazione dell'intero patrimonio del debitore, distribuzione delle somme nel rispetto della *par conditio creditorum*) può senz'altro essere considerato **una esecuzione generale sui beni del fallito**
    - conclude *"Considerato che la disciplina della domanda di ammissione al passivo fallimentare è contenuta nei medesimi testi normativi che disciplinano l'esecuzione forzata e che prevedono il rimborso delle spese relative alle procedure esecutive,*

che la procedura concorsuale assolve nei confronti della massa dei creditori la medesima funzione che la esecuzione su singoli beni del debitore assolve nei confronti di un singolo o più creditori, ***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, come detto, può fondatamente ritenersi un esecuzione generale sull'intero patrimonio del debitore."*

- e quindi " *Va considerato, altresì, che il* D.Lgs. n. 112 del 1999, *art.* 17, comma 6, *si riferisce in generale alle "procedure esecutive", che la* Legge Delega n. 337 del 1998, *art.* 1, comma 1, *nell'indicare i principi ed i criteri da osservare nell'emanazione del decreto legislativo relativo alla disciplina della riscossione, alla lett. e), relativa alla previsione di un sistema di compensi per la riscossione, fa riferimento, tra l'altro, al rimborso delle spese dovute da soggetti sottoposti a procedure concorsuali.*

Per tutte le suesposte considerazioni la disciplina relativa al rimborso delle spese relative alle procedure esecutive, di cui al su menzionato D.Lgs. n. 112 del 1999, *art.* 17, comma 6, *e del relativo D.M. 21 novembre del 2000, deve ritenersi estensivamente applicabile anche alle procedure concorsuali, rientrando, peraltro, tale interpretazione nell'ambito della portata normativa della legge di delega."*

Osservazione: la legge delega 337/1998 cita espressamente il "**rimborso delle spese effettivamente sostenute**". Solo quelle possono essere ammesse al passivo (in via chirografaria). Si esclude la possibilità di ammettere ogni ulteriore somma (a carattere remunerativo, aggio o quant'altro)

- **Sospensione dei termini per intervenuta dichiarazione di fallimento**
  - art. 43, c.3, L.F.: l'apertura del fallimento determina l'interruzione del processo
  - artt. 40-43-45 DLgs. 546/1992: il processo si interrompe per la perdita di una delle parti della capacità di stare in giudizio; l'interruzione si ha al momento in cui l'evento è dichiarato in pubblica udienza o per iscritto con apposita comunicazione del difensore della parte (art. 40). Il processo deve essere riassunto **entro sei mesi** altrimenti si estingue (art. 43-45)
  - l'art. 305 c.p.c. prevede il minor termine perentorio di **tre mesi** dalla causa di interruzione per la riassunzione

Alcuni casi

1. Cartella di pagamento notificata ante fallimento e non opposta nei termini

⇨ il credito va ammesso al passivo salva la sussistenza di vizi della domanda o l'ipotesi di agire in autotutela

2. Cartella di pagamento notificata impugnabile ma non ancora impugnata alla data di verifica del passivo

⇨ se il curatore intende impugnare, il credito va ammesso con riserva
⇨ se il curatore non intende impugnare, il credito va ammesso

3. Cartella di pagamento notificata impugnata ante fallimento con causa in corso alla data di dichiarazione di fallimento e non interrotta (Cass. 24963/2010)

⇨ l'A.F. può chiedere l'ammissione al passivo sulla base del solo ruolo; il processo può anche proseguire tra le parti originarie ma è tamquam non esset nei confronti della procedura fallimentare)

4. Cartella di pagamento notificata ancora opponibile alla data di verifica dello stato passivo preceduta da avviso di accertamento divenuto definitivo ante fallimento

⇨ il credito va ammesso al passivo salva la sussistenza di vizi della domanda o l'ipotesi di agire in autotutela

5. Cartella di pagamento notificata ancora opponibile alla data di verifica dello stato passivo preceduta da avviso di accertamento ancora opponibile

⇨ se il curatore intende impugnare, il credito va ammesso con riserva
⇨ se il curatore non intende impugnare, il credito va ammesso (salva l'ipotesi sub. 1)
nb: il curatore può proporre opposizione sia conto l'avviso di accertamento che contro la cartella di pagamento (per vizi propri)

6. Cartella di pagamento notificata ancora opponibile alla data di verifica dello stato passivo non preceduta da avviso di accertamento

⇨ il credito va ammesso al passivo se il curatore non intende opporsi alla cartella
⇨ il credito va ammesso al passivo con riserva se il curatore intende proporre impugnazione
nb: l'impugnazione può concernere sia i vizi propri della cartella che contestazioni nel merito della pretesa tributaria

ALLEGATI

D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Art. 19.

Atti impugnabili e oggetto del ricorso

1. Il ricorso può essere proposto avverso:
   a) l'avviso di accertamento del tributo;
   b) l'avviso di liquidazione del tributo;
   c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
   d) il ruolo e la cartella di pagamento;
   e) l'avviso di mora;
   e-*bis*) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni; (1)
   e-*ter*) il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni; (1)
   f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 3;
   g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
   h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
   i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.
2. Gli atti espressi di cui al comma 1 devono contenere l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della commissione tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'art. 20.
3. Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne **consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo.**

D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Art. 21.

Termine per la proposizione del ricorso

1. Il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato. La notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo. (2)

2. Il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all'articolo 19, comma 1, lettera g), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto (3). La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione

D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46

Art. 17

Entrate riscosse mediante ruolo

1. Salvo quanto previsto dal comma 2, si effettua mediante ruolo la riscossione coattiva delle entrate dello Stato, anche diverse dalle imposte sui redditi, e di quelle degli altri enti pubblici, anche previdenziali, esclusi quelli economici.

2. Può essere effettuata mediante ruolo affidato ai concessionari la riscossione coattiva delle entrate delle regioni, delle province, anche autonome, dei comuni e degli altri enti locali, nonché quella della tariffa di cui all'articolo 156 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152.

3. Continua comunque ad effettuarsi mediante ruolo la riscossione delle entrate già riscosse con tale sistema in base alle disposizioni vigenti alla data di entrata in vigore del presente decreto.

3-*bis*. Il Ministro dell'economia e delle finanze può autorizzare la riscossione coattiva mediante ruolo di specifiche tipologie di crediti delle società per azioni a partecipazione pubblica (1), previa valutazione della rilevanza pubblica di tali crediti.

3-*ter*. In caso di emanazione dell'autorizzazione di cui al comma 3-*bis*, la società interessata procede all'iscrizione a ruolo dopo aver emesso, vidimato e reso esecutiva un'ingiunzione conforme all'articolo 2, primo comma, del testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639 (2)

L. 28 settembre 1998, n. 337.
(Gazz. Uff. n. 228 del 30 settembre 1998)

Art. 1.

1. Il Governo è delegato ad emanare, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi (1) recanti disposizioni volte al riordino della disciplina della riscossione e del rapporto con i concessionari e con i commissari governativi provvisoriamente delegati alla riscossione, al fine di conseguire un miglioramento dei risultati della riscossione mediante ruolo e di rendere più efficace ed efficiente l'attività dei concessionari e dei commissari stessi, con l'osservanza dei seguenti principi e criteri direttivi:

a) affidamento, mediante procedure ad evidenza pubblica, ai concessionari della riscossione mediante ruolo delle entrate dello Stato, degli enti territoriali e degli enti pubblici, anche previdenziali, e previsione della facoltà, per i contribuenti, di effettuare il versamento diretto di tali entrate anche mediante delega ai concessionari stessi;

b) possibilità, per gli enti diversi dallo Stato legittimati a riscuotere tramite i concessionari e per le società cui partecipino i medesimi enti, di affidare mediante procedure ad evidenza pubblica agli stessi ogni forma di riscossione delle proprie entrate, anche di natura non tributaria;

"omissis"

e) previsione di un sistema di compensi collegati alle somme iscritte a ruolo effettivamente riscosse, alla tempestività della riscossione e ai costi della riscossione, normalizzati secondo criteri individuati dal Ministero delle finanze, nonché alla situazione socioeconomica degli ambiti territoriali con il **rimborso delle spese effettivamente sostenute** per la riscossione di somme successivamente sgravate, o dovute da soggetti sottoposti a procedure concorsuali;

"omissis"

SENTENZA

Cassazione Civile Sent. n. 6032 del 17-06-1998

Svolgimento del processo

Il Monte dei Paschi di Siena, nella qualità di gestore della Esattoria comunale di Lecce, concessionario del servizio riscossione tributi della provincia di Lecce, con dichiarazione tardiva ex *art.* 101 *della* legge fallimentare (R.D. 16 mrzo 1942, n. 267) chiedeva l'ammissione al passivo del fallimento di Centonze Francesco (dichiarato dal Tribunale di Lecce) del credito di imposta di lire 6.890.960. Nella contumacia del curatore, il giudice delegato provvedeva all'istruzione della causa e il Tribunale, con sentenza 18 ottobre 1991, rigettava la domanda. La Corte d'Appello di Lecce, con la sentenza 24 febbraio 1994, qui impugnata, rigettava l'impugnazione del Monte dei Paschi, sul rilievo che l'esattore non aveva dato la prova che la cartella esattoriale, costituente il titolo del tributo e prodotta in fotocopia non autentica, fosse stata notificata, sicché il "titolo esecutivo" doveva considerarsi "privo di ogni efficacia".

Contro questa sentenza ha proposto ricorso per Cassazione il Monte dei Paschi, deducendo a motivo violazione e falsa applicazione dell'art. 101, in relazione all'*art.* 93*, della* legge fallimentare e dell'*art.* 45 D.P.R. n. 602 del 1973. Il curatore del fallimento non ha svolto difese in questa fase di legittimità.

Motivi della decisione

Il Monte dei Paschi di Siena, deducendo la violazione delle norme che regolano la documentazione dei crediti in funzione della ammissione al passivo del fallimento (art. 101 in relazione all'*art.* 93 *della* legge fallimentare) e in particolare dello specifico disposto dell'*art.* 45 D.P.R. n. 602 del 1973, rileva innanzitutto che la Corte di merito, benché abbia affermato che la cartella esattoriale era stata prodotta in "fotocopia non autentica", non ne ha negato tuttavia l'idoneità in sé a documentare il credito di imposta, ma ha rigettato la domanda perché non era stata data la prova dell'avvenuta notifica al debitore: con tale decisione, afferma il ricorrente, la Corte ha violato il disposto dell'*art.* 45 D.P.R. n. 602 del 1973 che al secondo comma identifica nel ruolo - e dunque nella cartella che ne costituisce un estratto - il titolo per la ammissione dei tributi al passivo delle procedure concorsuali.

La censura è infondata, pur se la motivazione della sentenza impugnata non dà compiuta ragione della decisione ed esige perciò la integrazione nel senso di cui ora si dirà.

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

tributaria, ma è dato soltanto di eccepire la pendenza del contenzioso al fine di ottenere la ammissione condizionata al suo esito.

E se dunque al curatore in quella sede è precluso di contestare la pretesa tributaria, non può dubitarsi che la "riscossione coattiva" del credito esattoriale nel modo di cui all'*art.* 45, secondo comma, D.P.R. n. 602 del 1973 debba necessariamente essere preceduta dagli adempimenti che consentano al curatore (o abbiano consentito al debitore ancora in bonis) di sollevare le eventuali contestazioni inerenti ai tributi iscritti e di promuovere la relativa controversia davanti al giudice tributario. La cartella, come estratto dal ruolo, è - sì - titolo esecutivo (*art.* 23 D.P.R. n. 602 del 1973), ma per realizzare, se così si può dire, tale sua speciale efficacia deve essere notificata al contribuente (art. 25 e 26 stesso decreto) a cura dell'esattore e dalla notificazione decorre il termine (*art.* 16 D.P.R. n. 636 del 1972) per proporre la impugnazione del ruolo.

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

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

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

A ragione quindi i giudici d'appello hanno ritenuto che la cartella esattoriale, non previamente notificata al curatore, non costituisca titolo idoneo per la ammissione al passivo del fallimento e perciò, integrata la motivazione della decisione nel senso di cui ora si è detto, la sentenza impugnata merita conferma.

Poiché il curatore del fallimento intimato non ha svolto difese in questa fase di legittimità, non v'è luogo a provvedere in ordine alle spese.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma il 21 gennaio 1998.

DEPOSITATA IN CANCELLERIA IL 17 GIUGNO 1998.

SENTENZA

Cassazione Civile Sent. n. 5063 del 26-02-2008

Svolgimento del processo

Con ricorso depositato in data 24 aprile 2003 la s.p.a. GE.RI.CO proponeva appello avverso la sentenza del Tribunale di Venezia, che aveva annullato la cartella esattoriale n. 119 2000 0043119503 e l'aveva condannata a rifondere le spese di lite. Chiedeva l'appellante che, in riforma della impugnata sentenza, fosse dichiarata ed accertata la legittimità della notificazione della cartella di pagamento al curatore del Fallimento Z.R. e che venisse rigettata o dichiarata inammissibile l'opposizione alla cartella proposta da detto Fallimento al fine di ottenerne l'annullamento per violazione della L. Fall., *art.* 24, e D.P.R. n. 602 del 1973, *art.* 87, il tutto con vittoria di spese.

Dopo la costituzione dell'INPS e del Fallimento, la Corte d'appello di Venezia con sentenza del 24 settembre 2004 rigettava l'appello e confermava l'impugnata sentenza. Nel pervenire a tale conclusione la Corte territoriale premetteva in punto di fatto che il Fallimento Z. aveva proposto opposizione alla cartella di pagamento emessa dalla GE.RI.CO, concessionario del servizio di riscossione per la Provincia di Venezia, a titolo di contributi per il periodo 1982 - 1990 dovuti all'INPS e per consequenziali sanzioni civili e ne aveva chiesto l'annullamento stante l'inammissibilità della notifica della cartella di pagamento per essere stato il destinatario in precedenza dichiarato fallito. Precisava al riguardo che ogni valutazione sulla fondatezza del credito azionato era rimesso in via esclusiva al Tribunale fallimentare ai sensi della L. Fall., *art.* 24, e del D.Lgs. n. 46 del 1999, *art.* 16, e che pertanto il concessionario non poteva notificare, come era avvenuto, la cartella esattoriale ma doveva chiedere l'ammissione "allo stato passivo" sulla base del ruolo. Dopo la costituzione delle parti il Tribunale di Venezia aveva accolto l'opposizione annullando la cartella esattoriale evidenziando al riguardo che il concessionario doveva chiedere l'ammissione allo stato passivo ai sensi del citato D.Lgs. n. 46 del 1999, *art.* 16. Tanto premesso, osservava la Corte territoriale che, una volta dichiarato, il fallimento la esecutività della relativa sentenza comportava la vis actrativa del Tribunale fallimentare in relazione a tutti gli accertamenti suscettibili di determinare una pretesa creditizia nei confronti della massa, con la conseguente inammissibilità, improcedibilità o improponibilità di ogni domanda - rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio - di qualsiasi azione promossa in altra sede. Nè poteva addursi che la notifica della cartella esattoriale al curatore era necessaria in quanto in mancanza di essa il curatore non poteva far valere le proprie difese in sede di giudizio fallimentare, con conseguente impossibilità in detta sede di una ammissione del credito con riserva in attesa del contenzioso tributario sulla validità della cartella e sull'accertamento del credito impositivo, con conseguente danno per la massa dei creditori. Ed invero, ha concluso la Corte territoriale il Tribunale fallimentare, indipendentemente dalla notifica della cartella esattoriale, una volta accertata la sussistenza del titolo allegato dal concessionario all'istanza di insinuazione al passivo ben può ammettere lo stesso al passivo "con eventuale riserva" dell'esisto delle contestazioni, ove sollevate (contestazioni sempre esperibili anche contro l'iscrizione al ruolo), davanti all'organo tributario competente che vi provvedere (con la decisione sulle contestazioni con l'estinzione del relativo giudizio); riserva quindi destinata ad essere sciolta all'esito dello instaurato giudizio. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione la Gest Line s.p.a.(in qualità di successore universale della GE.RI.CO s.p.a. per avvenuta incorporazione), affidato a due motivi.

Resiste con controricorso la curatela del Fallimento Z.R., che spiega anche ricorso incidentale.

L'INPS si è costituito con procura.

Motivi della decisione

1. Ai sensi dell'art. 335 c.p.c., va disposta la riunione del ricorso principale e di quello incidentale perchè avanzati ambedue contro la medesima decisione.

2. Con il ricorso principale la s.p.a. GE.RI.CO deduce difetto di motivazione e violazione a falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, *artt.* 87 *e* 88, nonchè del D.P.R. n. 602 del 1973, *art.* 45, e/o della L. n. 267 del 1942, art. 24, deducendo che, contrariamente a quanto sostenuto dalla impugnata sentenza, era necessaria che la cartella, quale estratto dal ruolo, fosse previamente notificata al curatore al fine di consentirgli opposizione davanti al giudice competente perchè, 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 proprio di consentirgli di eventualmente proporre ricorso contro il ruolo così che i tributi siano successivamente ammessi con riserva.

2.1. Il ricorso principale è infondato e, pertanto, va rigettato.

2.2. Il D.P.R. n. 602 del 1973, *art.* 87, così come modificato dal D.Lgs. n. 46 del 1999, *art.* 16, portante la rubrica "Domanda di ammissione al passivo" (testo poi sostituito dal D.Lgs. 8 luglio 2002, n. 138, art. 3, comma 1) statuisce testualmente che "se il debitore è dichiarato fallito, ovvero sottoposto a liquidazione coatta amministrativa, il concessionario chiede, sulla base del ruolo, l'ammissione al passivo della procedura". Il D.P.R. n. 602, *art. 88*, anche esso novellato dal D.Lgs. n. 46 del 1999, stabilisce a sua volta 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 del R.D. 16 marzo 1942, n. 267, *art.* 101". 2.3. Orbene - sulla base del combinato disposto del D.P.R. n. 602 del 1973, suddetti artt. 87 e 88, chiari nella loro lettera, nonchè del R.D. 16 marzo 1942, n. 267, *art.* 24, (che individua nel tribunale fallimentare l'organo con competenza avocativa per tutte le azioni di contenuto patrimoniale nei confronti del fallito) - deve ritenersi che anche i crediti iscritti al ruolo ed azionati da società concessionarie per la riscossione devono seguire, nel caso di avvenuta dichiarazione di fallimento del debitore, l'iter procedurale prescritto dalla L. Fall., *art.* 92 e seguenti, legittimandosi la domanda di ammissione al passivo sulla base del solo ruolo, con la conseguente possibilità in presenza di contestazioni davanti al giudice delegato di ammissione con riserva, destinata ad essere sciolta, giusta il dettato del citato D.P.R. n. 602, *art. 88, comma 2*, 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". 2.3. Nè per andare in contrario avviso e sostenere la necessità della notifica della cartella al fine di consentire l'ammissione al passivo vale il richiamo che è stato fatto dalla società ricorrente ad un precedente giurisprudenziale di questa Corte di cassazione (Cass. 17 giugno 1998 n. 6032), secondo cui in caso di fallimento del contribuente, presupposto indefettibile dell'ammissione al passivo del credito portato dalla cartella esattoriale è la notifica della stessa al curatore fallimentare, al fine di consentirgli di eventualmente proporre ricorso contro il ruolo, così che i tributi siano ammessi con la "riserva" prevista dal D.P.R. n. 602 del 1973, *art.* 45, comma 2.

Ed invero - al di là della preliminare considerazione che il suddetto D.P.R. n. 602, *art. 45*, è stato sostituito (come gli articoli seguenti sino all'art. 90) dal D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, *art.* 16, - una interpretazione intesa a valorizzare, nel rispetto dell'art. 12 prel., la lettera dei citati artt. 87 e

88, induce a conclusioni diverse da quelle patrocinate dall'attuale ricorrente atteso che, come ha puntualmente osservato sul punto la Corte territoriale, le contestazioni possono essere dal curatore fallimentare avanzate ugualmente, come evidenzia il testo delle citate disposizioni, contro il ruolo e atteso che ogni diversa opinione non tiene conto della specifica sede nella quale si intende far valere il credito e della ratio sottesa alla scelta legislativa. Ratio questa da individuarsi nell'esigenza di assoggettare - seppure nel rispetto dei diversi privilegi che li assistono - pure i crediti tributari alla stessa procedura alla cui osservanza sono tenuti gli altri creditori in ragione del principio della par condicio creditorum e di rifiutare, conseguentemente, la diversità di percorsi procedurali differenziati in ragione della posizione del soggetto titolare del credito azionato.

3. E la sentenza impugnata deve trovare conferma anche perchè ha evidenziato, sulla base di un costante indirizzo giurisprudenziale, che le questioni concernenti l'autorità giudiziaria dinanzi alla quale va introdotta una pretesa creditoria nei confronti di un debitore assoggettato a fallimento, anche se impropriamente formulate in termini di competenza, sono, in realtà (e prima ancora), questioni attinenti al rito. Pertanto, proposta una domanda volta a far valere, nelle forme ordinarie, una pretesa creditoria soggetta, invece, al regime del concorso fallimentare, il giudice (erroneamente) adito è tenuto a dichiarare (non la propria incompetenza ma) l'inammissibilità, l'improcedibilità o l'improponibilità della domanda, siccome proposta secondo un rito diverso da quello previsto come necessario dalla legge, trovandosi in presenza di una vicenda "litis ingressus impediens", concettualmente distinta da un'eccezione d'incompetenza, con la conseguenza che la relativa questione, non soggiacendo alla preclusione prevista dall'art. 38 c.p.c., comma 1, (nella sua formulazione in vigore dopo il 30 aprile 1995), può essere dedotta o rilevata d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio (cfr. in tali sensi: Cass. 12 gennaio 2005 n. 453; Cass. 23 dicembre 2003 n. 19718, Cass. 23 aprile 2003 n. 6475).

4. Il rigetto del ricorso principale comporta l'assorbimento di quello incidentale condizionato, con il quale è stato richiesto solo nel caso di accoglimento della impugnazione principale, la decisione nel merito della controversia con annullamento della cartella notificata alla curatela.

5. Ricorrono giusti motivi - tenuto conto della natura della controversia e delle questioni trattate - per compensare interamente tra le parti le spese del presente giudizio di Cassazione.

P.Q.M.

Riunisce i ricorsi, rigetta il ricorso principale e dichiara assorbito l'incidentale. Compensa tra le parti le spese del presente giudizio di Cassazione.

Così deciso in Roma, il 9 dicembre 2007.

Depositato in Cancelleria il 26 febbraio 2008

SENTENZA

Cassazione Civile Sent. n. 13242 del 16-06-2011

Svolgimento del processo

Nel novembre 1998 l'Ufficio Iva di Padova presentava domanda di insinuazione tardiva al passivo del Fallimento B.M.G. per un importo complessivo di L. 87.652.000 (di cui L. 73.845.000 in privilegio) documentando il credito sulla base di fogli di prenotazione a ruolo.

Il curatore eccepiva il difetto di legittimazione attiva dell'Ufficio IVA e l'infondatezza della domanda perchè non basata su iscrizione a ruolo.

Il Tribunale di Padova, con sentenza 442/02 rigettava la domanda di ammissione al passivo in quanto non era stata, previamente, notificata al curatore la cartella esattoriale. Avverso detta sentenza l'amministrazione finanziaria ha proposto appello dinanzi alla Corte d'Appello di Venezia, che in riforma della sentenza impugnata, accertava il diritto dell'amministrazione finanziaria all'ammissione al passivo del credito Iva per L. 73.485.000, pari ad Euro 37.952,00, in via privilegiata e per L. 14.167.000, pari ad Euro 7.310,00, in via chirografaria, disponendo che si provvedesse alla conseguente variazione dello stato passivo.

Avverso detta sentenza il Fallimento di B.M.G. e P.F. ha proposto ricorso per cassazione sulla base di un unico motivo illustrato con memoria. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione

Con l'unico motivo di ricorso il ricorrente denuncia violazione del D.P.R. n. 602 del 1973, *art.* 45 e L. Fall., *art.* 101, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3. Deduce il ricorrente che presupposto indefettibile dell'ammissione al passivo fallimentare di un credito vantato dall'amministrazione finanziaria è non solo l'iscrizione a ruolo del credito tributario, ma anche la notificazione della cartella di pagamento al curatore, onde consentirgli eventualmente di proporre il ricorso contro il ruolo, cosicchè i tributi iscritti possano essere ammessi al passivo con riserva D.P.R. n. 602 del 1973, *art.* 45. Diversamente, poichè al curatore sarebbe preclusa la possibilità di promuovere contestazioni al credito tributario, il creditore dovrebbe essere ammesso al passivo senza riserva, con la conseguenza che sarebbe indebitamente sottratta al curatore la facoltà di impugnare la cartella di pagamento.

Pertanto avrebbe errato il giudice a quo nell'affermare che il ruolo e la notifica della relativa cartella di pagamento sono necessari per ottenere la ammissione con riserva al passivo delle procedure concorsuali solo in presenza di contestazioni inerenti al tributo da parte della curatela e che, se il curatore non contesta la debenza del tributo, non vi sarebbe ragione di esigere, come imprescindibile presupposto per l'ammissione, l'esistenza del ruolo, e cioè del titolo esecutivo; perciò il credito dell'amministrazione finanziaria non doveva essere ammesso al passivo del fallimento sulla base della sola dichiarazione IVA, presentata dal contribuente quando era in bonis. Il ricorso è infondato.

Questa Corte, esaminando analoga questione, ha affermato il principio, che il collegio condivide, secondo cui, poichè la dichiarazione IVA a debito presentata dal contribuente, se non seguita dalla emanazione di un atto di rettifica dell'amministrazione finanziaria o da correzione, esaurisce da

sola la fattispecie dell'accertamento dell'obbligazione tributaria e, nell'ipotesi di inadempimento del contribuente, costituisce titolo per la riscossione dell'imposta liquidata sulla scorta dei dati desunti dalla dichiarazione stessa, l'amministrazione finanziaria può chiedere ed ottenere l'ammissione al passivo fallimentare della somma dovuta a titolo di imposta sul valore aggiunto in base alla dichiarazione del soggetto poi fallito nel caso in cui il curatore non contesti la pretesa tributaria, senza che possa opporsi la inesistenza di un atto impositivo per la mancata iscrizione a ruolo del credito tributario, necessaria, invece, ai fini dell'ammissione al passivo degli interessi e della soprattassa. Per l'inverso, quando il curatore deduca un fatto modificativo, estintivo o impeditivo della pretesa fiscale, ovverosia ne contesti l'"an" o il "quantum" anche sulla base di errori, di fatto o di diritto, commessi dal contribuente nella compilazione della dichiarazione, il credito tributario fondato soltanto sul predetto documento non può essere ammesso allo stato passivo (nemmeno con riserva) per difetto di iscrizione a ruolo e di susseguente notifica della cartella, la cui impugnazione rappresenta l'unico tramite dell'organo della procedura per veicolare quelle contestazioni (cfr. cass. n. 13027 del 2004; cass. n. 2994 del 2006;

cass. sez. un. il 5165 del 2009).

Risulta dalla sentenza impugnata che l'ammissione al passivo è stata chiesta sulla base della dichiarazione del contribuente in bonis e che la ammissione al passivo è stata negata dal giudice delegato non perchè il curatore ha eccepito che la dichiarazione IVA presentata dal contribuente in bonis presentasse degli errori in danno del contribuente e che, quindi, la pretesa tributaria fondata sulla stessa fosse errata in ordine al quantum, ma soltanto perchè alla dichiarazione tributaria, che non era stata oggetto di rettifica da parte dell'amministrazione finanziaria o di correzione da parte del contribuente, non era seguita la iscrizione a ruolo, atto ritenuto imprescindibile per la ammissione al passivo. Pertanto giustamente il giudice a quo in assenza di contestazioni circa l'"an" od il "quantum" della pretesa tributaria ha ritenuto di poter ammettere al passivo il credito IVA portato dalla dichiarazione del contribuente.

Al riguardo appare opportuno ancora rilevare che questa Suprema Corte ha affermato che, quando l'amministrazione finanziaria domandi l'ammissione al passivo fallimentare di un proprio credito, il curatore ha il dovere di vagliare in modo consapevole ed avvertito la fondatezza di tale pretesa ed evitare di ricorrere al processo per fini dilatori ed abusivi. Pertanto, là dove manchino serie e fondate ragioni per opporsi alla pretesa erariale, egli deve astenersi dal proporre impugnazione all'ammissione del credito allo stato passivo, quand'anche l'amministrazione finanziaria l'abbia ottenuta in base ad un atto non immediatamente impugnabile, come l'avviso di pagamento di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, *art.* 60, comma 6, (cfr. in tal senso cass. n. 16120 del 2007).

Pertanto, per le considerazioni che precedono il ricorso deve essere respinto, con la condanna di ricorrente al pagamento a favore del resistente delle spese del giudizio di cassazione, che appare giusto liquidare in Euro 2.000,00 (duemila/00) per onorario, oltre le spese prenotate a debito.

P.Q.M.

LA CORTE rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento a favore del resistente delle spese del giudizio di cassazione, liquidate in Euro 2.000,00 (duemila/00), oltre le spese prenotate a debito.

SENTENZA

Cassazione Civile Ord. n. 14116 del 27-06-2011

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

Il Ministero della Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate ricorrono per cassazione avverso la sentenza della Corte d'appello di Napoli che - confermando la sentenza del Tribunale di Napoli del 10 ottobre 2003 - ha rigettato la domanda, proposta nel giugno 1998 dall'Ufficio Provinciale I.V.A. di Napoli, di ammissione tardiva al passivo del Fallimento della INCOMET s.r.l., dichiarato nel gennaio 1990, di un proprio credito nei confronti della società fallita. La Corte di merito ha ritenuto che la domanda di ammissione al passivo doveva essere presentata dalla Amministrazione Finanziaria sulla base del ruolo e della notifica della cartella di pagamento, che costituiscono il titolo della pretesa tributaria; e che, in mancanza del tempestivo (cioè entro il termine quinquennale di decadenza previsto dal D.Lgs. n. 472 del 1997, *art.* 20) espletamento di tali formalità, l'accertamento del credito erariale compiuto nella specie dal giudice tributario, risultante dalla documentazione prodotta (sentenza della Comm. Trib. di primo grado che ha ricettato il ricorso proposto dalla società in bonis avverso gli avvisi di accertamento di maggiori imposte e irrogazione sanzioni per gli anni dal 1977 al 1980 e sentenza della Comm. Trib. di 2^ grado, passata in giudicato nel marzo 1993, che ha rigettato l'appello proposto dal Curatore), non è sufficiente per consentire l'insinuazione della somma al passivo fallimentare. Le Amministrazioni ricorrenti censurano tale statuizione, lamentando che essa violerebbe il D.P.R. n. 602 del 1973, *art.* 51 là dove dispone che l'esattore può, non deve, procedere alla esecuzione fiscale contro il fallimento secondo le disposizioni contenute in tale fonte normativa, potendo invece, come gli altri creditori, insinuarsi al passivo; ed in tal caso (oltre a non applicarsi i termini previsti dalla legge per l'esecuzione esattoriale) il suo titolo giustificativo ben potrebbe essere costituito dagli avvisi di accertamento in atti - confermati da sentenza del giudice tributario di secondo grado passata in giudicato -, costituenti peraltro titolo esecutivo per gli interi importi accertati a norma del D.Lgs. n. 546 del 1992, *art.* 68, comma 1, lett. c,; senza la necessità, a tal fine, di emettere il. ruolo, come del resto risulterebbe confermato dal disposto del D.M. 28 dicembre 1989, *art. 19* come modificato dal D.M. 11 maggio 1990 (che prevede la formazione del ruolo dopo la definitiva ammissione del credito al passivo), emesso in attuazione del D.P.R. n. 43 del 1988, *art.* 67, comma 2, lett. b) relativo alla riscossione coattiva delle tasse e delle imposte indirette.

La questione controversa è dunque se, nel quadro normativo vigente al momento della presentazione dell'istanza di ammissione, questa dovesse essere o non preceduta dalla iscrizione a ruolo dei crediti erariali azionati e dalla notifica della cartella di pagamento. La questione non è nuova nella giurisprudenza di questa Corte, che ha di regola affermato la necessità della previa iscrizione a ruolo e notifica della cartella al curatore del fallimento, sempre però, a quanto consta, ponendola in collegamento con la giurisdizione esclusiva sulla pretesa tributaria spettante al giudice tributario, e quindi con la finalità (costituente anche la ratio della ammissione con riserva prevista dal D.P.R. n. 602 del 1973, *art.* 45, comma 2) di consentire al curatore, proponendo impugnazione avverso il ruolo, di sottoporre al giudice competente le proprie eventuali difese avverso quella pretesa, delle quali il giudice fallimentare non può conoscere (cfr. tra le tante Cass. n. 6032/1998; n. 23001/2004).

Nella stessa prospettiva - anche se con diverso approdo - si muove Cass. n. 13027/2004, che ha

escluso la necessità della iscrizione a ruolo per l'ammissione al passivo nel caso (previsto dal D.P.R. n. 633 del 1972. art. 60, comma 6) del credito per omesso versamento della imposta risultante dalla dichiarazione annuale, sul rilievo che la dichiarazione I.V.A., se non seguita dall'emanazione di un atto di rettifica dell'amministrazione finanziaria o dalla correzione della dichiarazione stessa, esaurisce da sola la fattispecie dell'accertamento dell'obbligazione tributaria e, nella ipotesi di inadempimento del contribuente, costituisce titolo per la riscossione della imposta liquidata con la dichiarazione, e quindi documento sufficiente per chiedere ed ottenere l'ammissione al passivo fallimentare. L'analogia di condizione giuridica con la pur diversa fattispecie in esame - nella quale parimenti si è dinanzi ad atti definitivi di accertamento del credito tributario azionato - appare evidente; si che, nella prospettiva indicata, dovrebbe escludersi - coerentemente peraltro con il richiamato disposto della norma regolamentare del D.M. 28 dicembre 1989, *art. 19* - che nella specie la iscrizione a ruolo e la notifica della cartella costituissero presupposti indefettibili della ammissione al passivo.

A tale conclusione può tuttavia opporsi la tipicità degli atti procedimentali attraverso i quali l'ente impositore procede alla riscossione dei crediti erariali di natura tributaria, secondo la previsione del D.P.R. n. 602 del 1973, *art.* 1 che contemplava l'iscrizione delle somme a ruolo quale indispensabile strumento per la riscossione coattiva (dopo la riforma iniziata con il D.Lgs. n. 43 del 1988 anche per la quasi totalità delle imposte indirette, tra le quali l'i.v.a.), riscossione coattiva nel cui ambito deve collocarsi anche la liquidazione e ripartizione dell'attivo del fallimento, con l'attività propedeutica e strumentale al soddisfacimento delle pretese creditorie costituita dalla formazione del passivo. Se, come autorevole dottrina afferma, anche la somma liquidata nell'atto di accertamento definitivo diviene esigibile solo con l'iscrizione a ruolo, tale incombente non può essere omesso dalla amministrazione finanziaria che intenda partecipare alla espropriazione collettiva, ancorchè sulla base di atti definitivi di accertamento del suo credito.

Vi è però da tener presente che, nel caso in esame, ad agire per la riscossione coattiva del credito tributario è stata direttamente l'amministrazione finanziaria titolare del credito, non l'esattore o il concessionario del servizio al quale le norme procedimentali sopra ricordate attribuiscono l'attività di riscossione coattiva del credito stesso. Ove non si ritenesse pregiudizialmente l'inammissibilità dell'azione esecutiva nella specie intrapresa senza l'intervento del concessionario cui è per legge affidata (la rigida tipicità degli atti e delle forme del procedimento di riscossione condurrebbe ad affermarlo, anche d'ufficio in assenza di deduzione di parte circa la questione di legittimazione: cfr. sul punto Cass. n. 13695/2001; n. 6169/2003; n. 11837/2007), e quindi si ritenesse che la previsione di legge dell'espletamento dell'attività di riscossione mediante concessionario non priva il titolare del credito tributario della legittimazione ad agire direttamente, resterebbe pur sempre da verificare la compatibilità di tale assunto con la indispensabilità, anche nel caso di azione diretta, della previa iscrizione del credito a ruolo, che, secondo la definizione data dal D.P.R. n. 602 del 1973, *art.* 10 (come modificato dal D.Lgs. n. 46 del 1999) e recepita dalla giurisprudenza di questa corte, è l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'ufficio ai fini della riscossione a mezzo del concessionario.

Poichè la questione come sopra sintetizzata, non risultante specificamente affrontata dalla giurisprudenza di questa corte sotto i profili qui evidenziati, deve considerarsi, pur se in parte correlata a norme non più vigenti, di massima importanza, investendo i modi e le forme della attività di riscossione coattiva dei crediti erariali di natura tributaria in sede concorsuale, si ritiene necessario rimettere gli atti al Primo Presidente della Corte Suprema di Cassazione, perchè valuti l'opportunità dell'assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite.

P.Q.M.

La Corte dispone la rimessione degli atti al Primo Presidente della Corte per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite.

SENTENZA

Cassazione Civile Sent. n. 13027 del 14-07-2004

Svolgimento del processo

Il 16.9.1997, l'Ufficio I.V.A. di Parma notificava al curatore del Fallimento *(omissis)* l'avviso di pagamento, previsto dall'*art.* 60, comma sesto, *del* d.P.R. 633/72 (comma inserito dall'*art. 10, comma secondo, lett. e della* legge 8.8.1996 n. 425), per avere omesso, nel 1994, il versamento di imposte per complessive L. 85.954.000. Il curatore medesimo era invitato a corrispondere la somma di L. 201.290.000, comprensiva di L. 12.191.000 per interessi e L. 103.145.000 per soprattassa nella misura del 60%, con l'avvertenza che in mancanza di pagamento si sarebbe provveduto all'iscrizione a ruolo.

Trascorso inutilmente il termine assegnato, l'Ufficio emetteva i fogli di prenotazione n. 1677, 1678, 1679, 1680, 1681, 1682/97, rispettivamente per L. 171.918.000, 3.736.000, 2.318.000, 408.000, 33.759.000 e 58.018.000: la soprattassa era applicata nella misura intera e gli interessi erano aggiornati. Il 3.12.1997 l'Ufficio I.V.A. domandava di essere ammesso al passivo nella procedura concorsuale.

Il giudice delegato, ritenuto che il tributo non era stato formalmente imposto mediante l'iscrizione a ruolo e la notifica della cartella esattoriale, non ammetteva il credito.

Il Ministero delle Finanze proponeva opposizione, insistendo per l'ammissione del credito. Il fallimento, costituitosi in giudizio, chiedeva il rigetto della opposizione.

Il Tribunale di Parma, con sentenza n. 312/99, rigettava la domanda, osservando che un credito tributario può essere ammesso al passivo solo se è già stato iscritto a ruolo, solo in tal caso potendo il curatore proporre eventuale ricorso alle commissioni tributarie, così da determinare l'ammissione dell'imposta al passivo con la riserva prevista dall'*art.* 45, secondo comma, d.P.R. n. 602/73.

Tale sentenza è stata impugnata dal Ministero delle Finanze dinanzi alla Corte d'appello di Bologna.

Il Fallimento della *(omissis)* si è costituito in giudizio, chiedendo il rigetto del gravame e, con appello incidentale, che l'appellante fosse condannato a rifondergli per intero le spese processuali del primo grado di giudizio, essendo state queste compensate nella misura del 50%.

Con sentenza del 29.6.2001, depositata il 6 luglio 2001, la corte adita rigettava l'appello principale ed accoglieva quello incidentale.

Avverso detta sentenza il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate hanno proposto ricorso per Cassazione sulla base di un unico motivo.

Il Fallimento *(omissis)* ha resistito con controricorso e presentato osservazioni per iscritto sulle conclusioni del pubblico ministero.

Motivi della decisione

Con l'unico motivo di ricorso i ricorrenti denunciano violazione e falsa applicazione degli artt. 55, comma 3, e 95, commi 1 e 2, del &D. 16 marzo 1942 n. 267, dell'art. 45 comma 2 (nel testo all'epoca vigente) del d.P.R. 29.9.1973 n. 602 in relazione all'art. 360 comma 1, n. 3, c.p.r. Motivazione carente, illogica e contraddittoria, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. Deducono i ricorrenti che la Corte d'appello avrebbe errato nel ritenere che l'ammissione al passivo di un credito tributario possa essere disposta solo se lo stesso credito sia "consacrato" in un atto suscettibile di impugnazione.

Un diniego di ammissione avrebbe potuto essere giustificato solo in mancanza di uno dei seguenti elementi: a) prova della esistenza del credito; b) anteriorità del credito rispetto alla procedura concorsuale.

Nella fattispecie nessuno di tali requisiti era mancante, in quanto mai nè il fallimento nè il tribunale (e successivamente la corte d'appello) ne avevano contestato l'esistenza.

In assenza di contestazioni sull'esistenza del credito, derivante da dichiarazioni I.V.A. presentate senza eseguire il contestuale versamento della imposta, la corte d'appello non avrebbe dovuto che ammettere il credito stesso ai passivo del fallimento, indipendentemente da una previa iscrizione a ruolo, sulla base del solo invito a pagamento, di cui al comma 6 dell'*art.* 60 *del* d.P.R. n. 633/72, introdotto dall'*art.* 10, comma 3, *del* D.L. n. 323/96, a seguito del quale sarebbe già possibile quantificare in modo esatto l'importo che verrebbe, poi, iscritto a ruolo (tributo, interessi e soprattasse per intero).

Tale soluzione troverebbe un supporto normativo nell'*art. 19 del* D.M. 28.12.1989 come sostituito dall'*art. 1 del* D.M. 11 maggio 1990, in virtù del quale la intervenuta ammissione al passivo costituirebbe il presupposto indefettibile per poter procedere alla iscrizione a ruolo del credito. n ricorso è fondato nei limiti di seguito precisati.

Afferma il giudice a quo che presupposto indefettibile per l'ammissione al passivo di un credito, che non sia già stato sottoposto a controllo giurisdizionale, è la possibilità di sottoporlo a tale controllo o nell'ambito della stessa procedura di formazione dello stato passivo o attraverso un separato procedimento, se la cognizione relativa spetti ad altra autorità giurisdizionale, come nel caso dell'accertamento dei crediti tributari, la cui cognizione spetta alle Commissioni Tributane Provinciali.

Pertanto il credito tributario non potrebbe essere ammesso al passivo fallimentare se manchi un atto impositivo impugnabile.

Nel caso che ne occupa mancherebbe Tatto impositivo impugnabile, non rientrando l'avviso di pagamento ed i fogli di prenotazione a ruolo tra gli atti impositivi impugnabili dinanzi alle Commissioni Tributarie.

Tale tesi, per quanto riguarda la somma dovuta a titolo di imposta, non può essere condivisa.

Osserva il collegio che, dalla sentenza impugnata, risulta che la domanda di ammissione al passivo del fallimento della *(omissis)* era fondata sull'avviso di pagamento ed i fogli di prenotazione a ruolo, emessi dall'Amministrazione Finanziaria perchè - ed è pacifico tra le parti - la imposta, determinata dallo stesso contribuente nella dichiarazione I.V.A. e, quindi, in sede di autotassazione,

non era stata pagata.

Che questi siano i fatti è ulteriormente confermato dal riferimento, contenuto nella sentenza del giudice di merito, all'*art.* 60, comma sesto, *del* d.P.R. n. 633/72, (comma aggiunto dall'*art.* 10, comma 2, *del* D.L. 20 giugno 1996, n. 323, convertito con modificazioni nella legge 8 agosto 1996 n. 425), il quale detta la disciplina della riscossione nella ipotesi di omesso versamento della "imposta...risultante dalia dichiarazione annuale".

La sentenza della corte d'appello ha del tutto omesso di dare il dovuto rilievo a tale situazione fattuale, omettendo di considerare che la dichiarazione IVA., se non seguita dall'emanazione di un atto di "rettifica" dell'amministrazione finanziaria (ai sensi dell'art. 54 del d.P.R. a 633/72) o dalla correzione della dichiarazione stessa sulla base dei dati e degli elementi desumibili dalla dichiarazione e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria (ai sensi dell'*art.* 54 bis *del citato* d.P.R. n. 633/72, inserito, con effetto per le dichiarazioni presentate a decorrere dal primo gennaio 1999, dall'art. 14, comma 1, lett. a, del D.L.vo 9 luglio 1997, n. 241), fondandosi l'attuale sistema tributario sul principio dell'autotassazione, esaurisce da sola la fattispecie dell'accertamento dell'obbligazione tributaria c. nella ipotesi di inadempimento del contribuente, costituisce titolo per la riscossione della imposta liquidata con la dichiarazione stessa.

Lo si evince dall'*art.* 37, ultimo comma, *del* d.P.R. n. 633/72 il quale dispone che "le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a trenta giorni si considerano omesse a tutti gli effetti, ma costituiscono titolo per la riscossione dell'imposta che ne risulta dovuta" (tale articolo è stato abrogato dall'*art.* 9, comma 9, *del* d.P.R. 22 luglio 1998 n. 322, ma analoga disposizione è stata riprodotta nell'art. 2, comma 7, di detta legge, richiamato per le dichiarazioni IVA dal successivo art. 8, comma 6).

Se la dichiarazione presentata fuori termine costituisce titolo per la riscossione della imposta dovuta in base all'imponibile in essa indicato (e, quindi, necessariamente anche atto di accertamento della obbligatone tributaria), a maggior ragione la dichiarazione I.V.A. deve costituire titolo per la riscossione di detta imposta, nei limiti del dichiarato, qualora presentata nei termini di legge. Che la dichiarazione costituisca titolo per la riscossione Io si evince, altresì, dal citato comma sesto dell'*art.* 60 *del* d.P.R. n. 633/72, aggiunto, come già detto, dall'*art.* 10 *del* D.L. n. 323/96, convertito in legge n. 425/96, là ove dispone che l'imposta non versata, risultante dalla dichiarazione annuale, è iscritta direttamente nei ruoli a titolo definitivo unitamente ai relativi interessi ed alla soprattassa di cui all'art. 44.

La imposta in questione non potrebbe essere iscritta nei ruoli (per procedere eventualmente alla riscossione coattiva della stessa), se la relativa dichiarazione I.V.A. non costituisse titolo per la riscossione.

Il comma sesto dell'art. 60 del d.P.R. a 633/72 dispone, altresì, che l'Ufficio, prima della iscrizione a ruolo, invita il contribuente a versare le somme dovute entro trenta giorni dal ricevimento dell'avviso, con applicazione della soprattassa pari al 60% della somma non versata o versata in meno e che le somme dovute devono essere versate direttamente all'Ufficio con le modalità di cui all'art. 38, quarto comma.

In virtù di tale norma si ha che l'amministrazione finanziaria è autorizzata ad emettere sulla base della dichiarazione I.V.A. avviso di pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione, invitando il contribuente a versarle entro trenta giorni insieme agli interessi e ad una ulteriore somma pari al 60% della somma non versata, da corrispondersi a titolo di soprattassa.

Tale avviso di pagamento - che costituisce atto diretto a sollecitare l'adempimento spontaneo del contribuente - deve contenere, pertanto, l'importo della somma non versata, l'importo della

soprattassa nella misura del 60% di tale importo e gli interessi dovuti per il ritardato versamento.

L'avviso in questione, in quanto emesso sulla base di un atto, la dichiarazione del contribuente, che, per quanto suddetto, vale accertamento definitivo del tributo e costituisce titolo per la sua riscossione, devesi considerare documento sufficiente per chiedere ed ottenere l'ammissione al passivo fallimentare della somma dovuta a titolo d'imposta in base alla dichiarazione stessa, costituendo esso prova della esistenza della obbligazione tributaria e del suo preciso ammontare, senza che la ammissione al passivo possa essere negata, assumendo la mancanza di un atto impositivo, per la ovvia ragione, che in fattispecie quali quella in esame, l'atto impositivo, nel suo effetto di accertamento della esistenza e della misura della obbligazione tributaria, viene del tutto sostituito dalla dichiarazione del contribuente.

Diverso discorso deve farsi per la soprattassa di cui all'*art.* 44 *del* d.P.R. n. 633/72, dovuta per la violazione dell'obbligo di versamento. Tale soprattassa, come si evince dal più volte menzionato comma sesto dell'*art.* 60 *del* d.P.R. n. 633/72, se non versata spontaneamente nella misura del 60% entro trenta giorni dalla notifica dell'avviso di pagamento summenzionato, deve essere pretesa per intero a mezzo di atto di iscrizione a ruolo senza che sia necessaria una previa contestazione (come anche si evince dall'art. 17 comma 3 del D.L.vo 18 dicembre 1997 n. 472, che detta disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, il quale dispone che possono essere irrogate mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione, le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi, ancorchè risultante da liquidazioni eseguite...ai sensi degli *articoli* 54 bis *e* 60 sesto comma, *del* decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, recante istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto).

Senza la iscrizione a ruolo della soprattassa manca qualsiasi atto in virtù del quale la amministrazione finanziaria potrebbe procedere alla sua riscossione.

Analogo discorso vale anche per gli interessi, essendo questi conteggiati dall'ente impostore e dovendo, quindi, trovare titolo in un atto impositivo (iscrizione a ruolo) degli stessi.

Si sostiene nel ricorso che la ammissione al passivo non richiederebbe in alcun caso la preventiva iscrizione a ruolo della somma richiesta dall'amministrazione finanziaria, essendo ciò escluso dal disposto dell'*art. 19 del* D.M. 28.12.1989, nel testo introdotto dall'*art. 1 del* D.M. 11 maggio 1990, emesso in attuazione dell'*art.* 67, comma 2, lettera b) *del* d.P.R. 28 gennaio 1988 n. 43, relativo alla riscossione coattiva delle tasse e delle imposte indirette.

Il primo comma dell'*art. 19 del* D.M. 28 dicembre 1989, come sostituito dall'*art. 1 del* D.M. 11 maggio 1990, stabilisce che: "per la riscossione delle somme dovute da soggetti sottoposti a procedura concorsuale, il ruolo viene formato dopo la definitiva ammissione al passivo delle suddette somme da parte dell'organo delegato per la procedura stessa...Se l'assoggettamento alle suddette procedure concorsuali avviene successivamente all'emissione del ruolo, l'insinuazione ed i successivi adempimenti previsti dalla normativa vigente saranno effettuati dal concessionario".

Da tale disposizione si evince solamente che il ruolo non è l'unico atto in base al quale può essere chiesta la ammissione del passivo fallimentare, ma non certo che l'ammissione al passivo possa essere effettuata senza l'esistenza di un atto che costituisca accertamento del credito tributario, che può essere costituito, come su dimostrato, dalla stessa dichiarazione del contribuente e, qualora questa manchi o sia stata oggetto di avviso di rettifica, dall'accertamento definitivo del credito tributario che ne è seguito (per mancata impugnazione dell'atto impositivo o per formazione del giudicato).

Devesi escludere pertanto che la ammissione al passivo sia dell'imposta che degli interessi e della soprattassa dovesse essere effettuata sulla base del solo invito a pagamento, atteso che se questo

può valere quale prova del credito a titolo di imposta, essendovi a monte un accertamento definitivo del tributo, costituito dalla stessa dichiarazione IVA, non può costituire titolo per pretendere il pagamento di interessi e soprattassa per intero, non avendo, come affermato dal giudice a quo e non contestato nel ricorso per Cassazione, natura di atto impositivo e, quindi, di atto di accertamento (suscettibile di diventare definitivo) della esistenza e della misura del debito per interessi e soprattassa.

Si sostiene, altresì, nel ricorso che il credito fatto valere nel caso di specie avrebbe dovuto essere almeno ammesso al passivo con riserva ai sensi dell'*art.* 45 *del* d.P.R. n. 602 del 1973, nel testo vigente all'epoca dei fatti per cui è causa. Anche tale tesi non può essere condivisa.

La norma, attualmente non più in vigore, essendo state le disposizioni sulla riscossione coattiva dei tributi modificate dal D.L.vo 26 febbraio 1999 n. 46, era così formulata: "Per la riscossione delle imposte non pagate nei modi e mi termini stabiliti l'esattore procede all'espropriazione forzata in virtù del ruolo, previa notificazione dell'avviso di mora.

Il ruolo, in caso di eventuali contestazioni inerenti ai tributi iscritti, costituisce titolo per l'ammissione dei tributi stessi con riserva al passivo delle procedure di cui al regio decreto 16 marzo 1942, n. 267...".

Tale norma richiede che la ammissione al passivo sia stata richiesta in virtù di iscrizione a ruolo e che per l'accertamento dei tributi iscritti penda controversia innanzi alle Commissioni Tributarie, requisiti questi che, invece, non ricorrono nel caso di specie.

Per le ragioni che precedono il ricorso deve essere accolto per quanto di ragione, e conseguentemente la sentenza impugnata deve essere cassata, con rinvio ad altra sezione della Corte d'appello di Bologna, che provvedere anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità e si uniformerà, nel decidere, ai principi di diritto sopra enunciati.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata in relazione alla censura accolta e rinvia, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di cassazione, ad altra sezione della Corte d'Appello di Bologna.

Così deciso in Roma, il 25 marzo 2004.

Depositato in Cancelleria il 14 luglio 2004

SENTENZA

Cassazione Civile Ord. n. 12019 del 31-05-2011

Svolgimento del processo

Equitalia Cerit s.p.a., agente per la riscossione, ricorre per cassazione nei confronti del decreto in

epigrafe del Tribunale che ha rigettato la sua impugnazione del provvedimento del giudice delegato con il quale è stata dichiarata inammissibile, in quanto tardiva, l'insinuazione proposta per un credito erariale nel fallimento della Donald's Autostore s.r.l.

L'intimato fallimento non ha proposto difese.

La causa è stata assegnata alla camera di consiglio in esito al deposito della relazione redatta dal Consigliere Dott. Vittorio Zanichelli con la quale sono stati ravvisati i presupposti di cui all'art. 375 c.p.c..

Motivi della decisione

Con l'unico motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione dell'*art.* 101 L. Fall., per avere il Tribunale ritenuto non giustificato i ritardo con il quale era stata presentata domanda tardiva di ammissione allo stato passivo.

Prescindendo dai possibili profili dì inammissibilità derivanti dall'insufficiente esposizione dei fatti di causa, posto che non è dato sapere nè la data in cui è stato dichiarato il fallimento nè quella in cui è intervenuta (se è intervenuta) la comunicazione del curatore ex *art.* 92 L. Fall. nè, infine, quella in cui è stato depositato il decreto di esecutività dello stato passivo, la censura è comunque manifestamente infondata in quanto se dovesse ritenersi, come pare emergere dall'impugnata decisione e dal tenore del ricorso, che il superamento del termine annuale sia dipeso dalla ritenuta necessità di attendere la definitività della cartella di pagamento, il ritardo sarebbe certamente imputabile al ricorrente, dovendosi dare continuità al principio secondo cui "i crediti iscritti a ruolo ed azionati da società concessionarie per la riscossione seguono, nel caso di avvenuta dichiarazione di fallimento del debitore, l'iter procedurale prescritto per gli altri crediti dagli art. 92 ss. L. Fall., legittimandosi la domanda di ammissione al passivo, se del caso con riserva (ove vi siano contestazioni), sulla base del solo ruolo, senza che occorra la previa notifica della cartella esattoriale al curatore fallimentare" (Cassazione civile, sez. lav., 26 febbraio 2008, n. 5063) in difformità da Cassazione civile, sez. 1, 17 giugno 1998, n. 6032, peraltro emessa in diverso contesto normativo.

Il D.P.R. n. 602 del 1973, *art.* 87, invero, dispone al comma 2 che "Se il debitore, a seguito del ricorso di cui al comma 1 o su iniziativa di altri creditori, è dichiarato fallito, ovvero sottoposto a liquidazione coatta amministrativa, il concessionario chiede, sulla base del ruolo, per conto dell'Agenzia delle entrate l'ammissione al passivo della procedura". Come risulta evidente dalla citata disposizione il titolo in base al quale il concessionario è legittimato all'insinuazione è costituito dal solo ruolo mentre nessun accenno è fatto alla necessità che l'insinuazione debba essere preceduta dalla notifica della cartella di pagamento e tanto meno che quest'ultima debba essere divenuta definitiva.

Nè vale argomentare la necessità della previa notificazione della cartella dal disposto dell'art. 25, del citato D.P.R. che impone al concessionario di notificarla entro un termine di decadenza in quanto, per ciò che qui rileva, tale adempimento è sostitutivo della notificazione del precetto, come è reso evidente dalla disposizione secondo cui "La cartella di pagamento, redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze, contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata" (comma 2 della citata norma), adempimento che non è necessario per la proposizione della domanda di ammissione al passivo, senza considerare che il ruolo comunque è atto esecutivo (D.P.R. n. 602 del 1973, *art. 49, c.1*).

Neppure potrebbe obiettarsi, infine, che la notificazione della cartella sarebbe necessaria per consentire al curatore, in esito all'ammissione con riserva imposta dall'art. 88 del più volte citato D.P.R., posto che l'organo fallimentare viene compiutamente edotto della pretesa erariale con la comunicazione del ruolo contenuta nella domanda e può impugnare la medesima avanti al giudice tributario, così come autorizza il dettato del D.P.R. n. 546 del 1992, art. 19, lett. d), prescindendo dalla cartella in considerazione della specificità della procedura fallimentare e di conseguenza dell'inutilità di atti volti a rendere possibile l'esecuzione singolare.

Ritiene il Collegio di poter condividere la riportata relazione con la conseguenza che il ricorso deve essere rigettato.

Non si vede provvedere in ordine alle spese in assenza di attività difensiva da parte dell'intimata.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso.

SENTENZA

Cassazione Civile Ord. n. 21189 del 13-10-2011

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

La Corte, rilevato che sul ricorso n. 9620/10 proposto da Equitalia Pragma spa nei confronti del Fallimento T.G. il relatore ha depositato la relazione che segue.

Il relatore Cons. Ragonesi, letti gli atti depositati, considerato:

che Equitalia Pragma spa ha proposto ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo avverso il decreto del Tribunale di Lanciano dep. il 26.3.10 con cui veniva rigettata l'opposizione alla stato passivo da essa Equitalia proposto avverso l'esclusione del proprio credito insinuato L. Fall., ex art. 101 in quanto detta insinuazione era stata tardivamente presentata, che ha svolto attività difensiva il fallimento intimato.

Osserva quanto segue.

Con l'unico motivo di ricorso la società ricorrente contesta la sentenza impugnata laddove la stessa ha ritenuto che il ritardo nella presentazione della istanza di ammissione tardiva al passivo del credito esattoriale fosse addebitabile all'opponente essendo comunque a questi riferibili i ritardi nella formazione del titolo ed agli eventuali subentri del soggetto richiedente ad altro concessionario.

Il motivo è fondato.

Va premesso che la tardività nella presentazione dell'istanza L. Fall., ex art. 101 nel caso di credito esattoriale deve essere valutata in relazione non solo al comportamento del concessionario , ma

anche a quello dell'Agenzia delle Entrate effettiva titolare del credito. Stante, infatti la legittimazione processuale della Concessionaria a proporre la domanda di ammissione al passivo ,giusta il disposto del D.P.R. n. 602 del 1973, *art.* 88 gli eventuali colpevoli ritardi nella presentazione della stessa nell'ambito della attività di propria competenza costituiscono motivo di esclusione della domanda in questione se presentata oltre l'anno.

A tal fine tuttavia deve costituire oggetto di valutazione anche il comportamento dell'Agenzia delle entrate nel caso in cui sia ad essa imputabile un ritardo nella formazione del ruolo.

Ciò premesso, la Corte d'appello ha ritenuto che la non imputabilità del ritardo nella presentazione dell'istanza L. Fall., ex art. 101 deve valutarsi pressochè esclusivamente in relazione alla scusabile non conoscenza della esistenza della procedura fallimentare.

Tale assunto è erroneo.

Il ritardo incolpevole va infatti valutato in relazione ad una condotta non dolosa nè colposa dell'istante che deve essere oggetto di accertamento in concreto e che non può essere limitato alla sola ipotesi di mancata conoscenza della esistenza della procedura.

Tra le ipotesi di ritardo incolpevole può certamente rientrare anche quella dovuta al rispetto dei tempi necessari previsti dalla legge per la formazione in via amministrativa del titolo.

In tal senso nel caso di ritardo nella presentazione della domanda di insinuazione al passivo oltre l'anno non può ritenersi colpevole il comportamento dell'amministrazione finanziaria che si attenga ai termini stabiliti dalla legge per le procedure di accertamento e di emissione dei ruoli e delle cartelle nè il comportamento del concessionario che prontamente provveda alla insinuazione al passivo del credito una volta acquisito dall'Agenzia delle entrate il titolo necessario.

Il decreto impugnato, che ha,tra l'altro, del tutto omesso di effettuare tale accertamento, appare quindi manifestamente oggetto di cassazione.

Il ricorso può pertanto essere trattato in camera di consiglio ricorrendo i requisiti di cui all'art. 375 c.p.c..

P.Q.M. Rimette il processo al Presidente della sezione per la trattazione in Camera di Consiglio.

Roma, il 19 ottobre 1910.

Il Cons relatore:

Vista la memoria della ricorrente;

rilevato che contrariamente a quanto riportato in ricorso il fallimento intimato ha resistito con controricorso:

Osserva quanto segue:

Le conclusioni della relazione non possono essere condivise alla stregua degli orientamenti giurisprudenziali di questa Corte recentemente emersi.

Va anzitutto premesso che il ritardo nella presentazione dell'istanza di insinuazione tardiva da prendersi in considerazione non è solo quello che discende dalla attività della Concessionaria ma anche quello derivato dalla formazione del ruolo da parte dell'amministrazione finanziaria che è l'effettiva creditrice.

Ciò posto, va chiarito che la non imputabilità del ritardo nella presentazione dell'istanza L. Fall., ex art. 101 non può valutarsi - come ritenuto dal tribunale - pressochè esclusivamente in relazione alla scusabile non conoscenza della procedura fallimentare.

Possono, infatti, verificarsi situazioni in cui il creditore istante, pur a conoscenza della avvenuta dichiarazione di fallimento, si trovi nella impossibilità per causa di forza maggiore o per altre circostanze a lui non imputabili di presentare tempestiva insinuazione al passivo o, comunque, di rispettare il termine annuale di cui alla L. Fall., *art.* 101 per la presentazione della istanza di insinuazione tardiva.

Siffatte situazioni vanno, peraltro, valutate caso per caso con un accertamento in fatto.

Nel caso dei crediti tributari che vengono insinuati tardivamente al passivo 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.

Deve infatti ritenersi che l'Amministrazione finanziaria, come tutti gli altri creditori, debba rispettare il termine annuale di cui alla L. Fall., *art.* 101 per la presentazione delle istanza tardive di insinuazione senza che i diversi e più lunghi termini previsti per la formazione dei ruoli e la emissione delle cartelle possano costituire una esimente di carattere generale dal rispetto del citato termine di cui alla L. Fall., *art.* 101.

In altri termini, una 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 al passivo in termini inferiori a quelli massimi attribuiti dalla legge per l'espletamento di tali incombenze.

Va, ad esempio, osservato che ai fini della presentazione della istanza di insinuazione al passivo, è sufficiente l'esistenza del ruolo, che costituisce titolo valido attestante il credito, senza dovere attendere la formazione e la notifica della cartella esattoriale (Cass. 12019/11); parimenti l'Ufficio finanziario può presentare istanza di ammissione al passivo sia pure con documentazione incompleta, con conseguente ammissione del credito ai sensi della L. Fall., *art.* 96 con riserva di produzione dei documenti.

E' in relazione ai tempi strettamente necessari per lo svolgimento della predetta attività che deve valutarsi la scusabilità del ritardo -il cui onere probatorio grava sull'Amministrazione - in caso presentazione ultra annuale dell'istanza rispetto alla data di esecutività dello stato passivo. (Cass 24445/10).

Può, ad esempio, avvenire che il fallimento venga dichiarato subito dopo la presentazione delle varie dichiarazioni dei redditi e che la formazione dello stato passivo si svolga in termini molto rapidi per cui l'Ufficio finanziario, che può iniziare la fase d'accertamento solo l'anno successivo alla presentazione delle dichiarazioni, pur accelerando tutti gli adempimenti dovuti , si trovi nella impossibilità di rispettare il termine di cui alla L. Fall., *art.* 101.

In tal caso la Concessionaria deve fornire -come detto - esatta prova e documentazione della non imputabilità del ritardo. Nel caso di specie, la valutazione del decreto risulta sostanzialmente conforme ai principi dianzi enunciati.

Il tribunale, infatti, con valutazione di merito, adeguatamente, sia pure sinteticamente, motivata, ha ritenuto che la domanda di insinuazione era abbondantemente tardiva e tale ritardo non appariva giustificato, tenuto conto anche del fatto che la Concessionaria poteva presentare istanza di ammissione con riserva ai sensi della L. Fall., *art* 96.

Invero tale motivazione appare corretta e non scalfita dalle censure della ricorrente ove si consideri sulla base delle parifiche circostanze esposte nel ricorso e nel controricorso: che la dichiarazione Iva è stata presentata dal curatore il 16.2.07; che il termine per proporre l'insinuazione ex art. 101

scadeva il 14.3.08;

che l'insinuazione è stata proposta l'1.12.08.

In altri termini, il tribunale ha implicitamente ritenuto, che il periodo di oltre un anno per potere proporre l'insinuazione fosse sufficiente per l'incombente. L'Esattoria, del resto, non ha addotto nè nell'atto di opposizione, riportato integralmente nel ricorso, e neppure in quest'ultimo specifici e circostanziati elementi atti a dimostrare la scusabilità del ritardo, essendosi in sostanza limitata ad addurre il poco tempo a disposizione per il completamento delle procedure.

Il ricorso va pertanto respinto. La novità della questione giustifica la compensazione delle spese.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso, compensa le spese di giudizio.

SENTENZA

Cassazione Civile Ord. n. 20910 del 11-10-2011

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

considerato:

che il fallimento Isea spa ha proposto ricorso per cassazione affidato a un motivo avverso il decreto del Tribunale di Pistoia del 17.2.10 con cui veniva parzialmente accolta l'opposizione alla stato passivo proposta da Equitalia Cerit avverso l'esclusione del proprio credito tributario da parte del giudice in sede di procedura L. Fall., ex art. 101, in quanto proposto oltre l'anno senza dimostrazione del ritardo incolpevole, e per l'effetto il credito veniva ammesso per Euro 207.596,71 in privilegio e per Euro 33.037,70 in chirografo. che Equitalia Cerit spa ha resistito con controricorso.

Osserva quanto segue:

Con l'unico motivo di ricorso la società ricorrente contesta la sentenza impugnata laddove la stessa ha escluso che il ritardo nella presentazione della istanza di ammissione tardiva al passivo del credito esattoriale fosse addebitabile al Concessionario avendo questi presentato l'istanza tempestivamente una volta che gli erano stati consegnati i ruoli.

Deduce a tale proposito che la tardività doveva essere valutata in relazione non al comportamento del concessionario, bensì a quello dell'Agenzia delle Entrate effettiva titolare del credito.

Il motivo appare manifestamente infondato.

Il tribunale ha sul punto rilevato che il credito di cui si chiedeva l'ammissione era originato da un controllo sulla dichiarazione fiscale del 2005 e che la valutazione dell'imputabilità del ritardo doveva essere effettuata sul comportamento di Equitalia legittimata a proporre la domanda di

insinuazione e che a questa i ruoli erano stati consegnati il 25.12.08, il 10.2.09 ed il 25.1.09, quando l'anno per la proposizione dell'insinuazione tardiva era già scaduto in data 19.12.07.

Tale motivazione appare corretta, poichè non è dubbio che, stante la legittimazione processuale della Concessionaria a proporre la domanda di ammissione al passivo,giusta il disposto del D.P.R. n. 602 del 1973, *art.* 88, gli eventuali colpevoli ritardi nella presentazione della stessa nell'ambito della attività di propria competenza costituiscono motivo di esclusione della domanda in questione se presentata oltre l'anno.

Il provvedimento impugnato ha peraltro anche implicitamente escluso ogni addebito nel ritardo anche al comportamento dell'Agenzia delle entrate avendo rilevato che i ruoli consegnati nel 2008 e nel 2009 ad Equitalia conseguivano ad accertamenti relativi alla dichiarazione tributarie del 2005, con ciò dando implicitamente atto che la consegna dei ruoli e l'emissione delle cartelle era avvenuta nel rispetto dei termini di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, *art.* 25, dovendo essa avvenire entro il terzo od il quarto anno dalla presentazione della dichiarazione.

Nel caso di specie, la dichiarazione relativa alle imposte del 2005 era stata presentata nel 2006, onde il termine per la consegna dei ruoli e la notìfica delle cartelle scadeva il 31 dicembre 2009; data entro cui la domanda di insinuazione al passivo è stata presentata.

E' appena il caso di soggiungere che in relazione al ritardo nella presentazione della domanda di insinuazione al passivo oltre l'anno non può ritenersi colpevole il comportamento dell'amministrazione finanziaria che si attenga ai termini stabiliti dalla legge per le procedure di accertamento e di emissione dei ruoli e delle cartelle.

Il ricorso può pertanto essere trattato in Camera di consiglio ricorrendo i requisiti di cui all'art. 375 c.p.c..

Osserva quanto segue:

Le conclusioni della relazione non possono essere condivise alla stregua degli orientamenti giurisprudenziali di questa Corte recentemente emersi.

Appare anzitutto fondata la censura secondo cui il ritardo nella presentazione dell'istanza di insinuazione tardiva da prendersi in considerazione non è solo quello che discende dalla attività della Concessionaria ma anche quello derivato dalla formazione del ruolo da parte dell'amministrazione finanziaria che è l'effettiva creditrice Ciò posto, va chiarito che la non imputabilità del ritardo nella presentazione dell'istanza L. Fall., ex art. 101, non può valutarsi pressochè esclusivamente in relazione alla scusabile non conoscenza della procedura fallimentare.

Possono infatti verificarsi situazioni in cui il creditore istante, pur a conoscenza della avvenuta dichiarazione di fallimento si trovi nella impossibilità per causa di forza maggiore o per altre circostanze a lui non imputabili di presentare tempestiva insinuazione al passivo o, comunque, di rispettare il termine annuale di cui alla L. Fall., *art.* 101, per la presentazione della istanza di insinuazione tardiva.

Tuttavia siffatte situazioni vanno valutate caso per caso con un accertamento in fatto.

Nel caso dei crediti tributari che vengono insinuati tardivamente al passivo 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.

Deve infatti ritenersi che l'Amministrazione finanziaria, come tutti gli altri creditori, debba in linea di principio rispettare il termine annuale di cui alla L. Fall., *art.* 101, per la presentazione delle

istanza tardive di insinuazione senza che i diversi e più lunghi termini previsti per la formazione dei ruoli e la emissione delle cartelle possano costituire una esimente di carattere generale dal rispetto del citato termine di cui alla L. Fall., *art.* 101.

In altri termini, una 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 al passivo in termini inferiori a quelli massimi attribuiti dalla legge per l'espletamento di tali incombenze.

Va, ad esempio, osservato che ai fini della presentazione della istanza di insinuazione al passivo, è sufficiente l'esistenza del ruolo, che costituisce titolo valido attestante il credito, senza dovere attendere la formazione e la notifica della cartella esattoriale (Cass. 12019/11); parimenti l'Ufficio finanziario può presentare istanza di ammissione al passivo sia pure con documentazione incompleta, con conseguente ammissione del credito ai sensi della L. Fall., *art.* 96, con riserva di produzione dei documenti.

E' in relazione ai tempi strettamente necessari per lo svolgimento della predetta attività che deve valutarsi la scusabilità del ritardo - il cui onere probatorio grava sull'Amministrazione - in caso presentazione ultra annuale dell'istanza rispetto alla data di esecutività dello stato passivo. (Cass. 24445/10) Può, ad esempio, avvenire che il fallimento venga dichiarato subito dopo la presentazione delle varie dichiarazioni dei redditi e che la formazione dello stato passivo si svolga in termini molto rapidi per cui l'Ufficio finanziario, che può iniziare la fase d'accertamento solo l'anno successivo alla presentazione delle dichiarazioni, pur accelerando tutti gli adempimenti dovuti, si trovi nella impossibilità di rispettare il termine di cui alla L. Fall., *art.* 101.

Nel caso di specie, la valutazione del Tribunale non appare conformarsi ai principi dianzi enunciati.

Il decreto impugnato ha ritenuto sul punto che il credito di cui si chiedeva l'ammissione era originato da un controllo sulla dichiarazione fiscale del 2005 e che la valutazione dell'imputabilità del ritardo doveva essere effettuata sul comportamento di Equitalia legittimata a proporre la domanda di insinuazione e che a questa i ruoli erano stati consegnati il 25.12.08, il 10.2.09 ed il 25.1.09, quando l'anno per la proposizione dell'insinuazione tardiva era già scaduto in data 19.12.07,omettendo di valutare il comportamento dell'Amministrazione nella fase di predisposizione dei ruoli al fine di accertare se la stessa, una volta avuta cognizione della dichiarazione di fallimento si sia attivata per accelerare le procedure volte a tal fine una volta accertato che i crediti scaturivano da accertamenti relativi alle dichiarazioni del 2005.

Il ricorso va pertanto accolto, con conseguente cassazione del decreto impugnato e rinvio, anche per le spese, al tribunale di Pistoia, in diversa composizione, che nel rivalutare la controversia si atterrà ai principi di diritto dianzi enunciati.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa il decreto impugnato e rinvia,anche per le spese, al tribunale di Pistoia in diversa composizione.

SENTENZA

Cassazione Civile Sent. n. 12777 del 29-05-2006

Svolgimento del processo

Il Fallimento A.TE.A. srl, impugnava in sede giurisdizionale l'avviso di liquidazione con cui l'Agenzia delle Entrate di Bologna richiedeva il pagamento dell'imposta di Registro relativamente all'atto di compravendita registrato il 19/01/1998.

L'adita C.T.P. di Bologna, giusta decisione n. 1077/15/2001, accoglieva il ricorso.

L'Ufficio interponeva appello, che veniva accolto dalla C.T.R. con la sentenza in questa sede impugnata.

In particolare, i Giudici di appello ritenevano legittimo l'avviso di liquidazione emesso in esito alla pronuncia, in grado di appello, resa dalla C.T.R. di Bologna nel giudizio di impugnazione dell'accertamento in rettifica, con il quale era stata confermata la congruità dei valori determinati dall'ufficio.

Con atto notificato il 25/09/2003, affidato a tre mezzi ed illustrato con memoria 15/03/2006, il Fallimento ha chiesto la cassazione della decisione di appello.

Con controricorso notificato il 27/10/2003, l'Amministrazione Finanziaria e l'Agenzia delle Entrate hanno chiesto il rigetto dell'impugnazione.

Motivi della decisione

Con il primo mezzo l'impugnata sentenza viene censurata per violazione e falsa applicazione del combinato disposto del R.D. 16 marzo 1942 n. 267, *artt.* 42 *e* 43.

Si deduce l'illegittimo operato dell'ufficio per avere posto a base dell'avviso di liquidazione, oggetto del presente processo, la sentenza della C.T.R. di Bologna n. 93/13/1999, malgrado la stessa non fosse opponibile al fallimento, rimasto estraneo al giudizio a chiusura del quale la stessa era stata emessa.

Con il secondo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 474 c.p.c. per avere posto a base dell'avviso di liquidazione un titolo costituito da sentenza emessa in giudizio tra altri soggetti.

Tali primi due mezzi, che avuto riguardo all'intima connessione si trattano congiuntamente, sono infondati.

Rileva il Collegio, che l'operato dell'amministrazione non giustifica le prospettate censure.

Il D.P.R. n. 602 del 1973, *art.* 88, come novellato dal D.Lgs. n. 46 del 1999, *art.* 16, comma 1, prevede, infatti, l'ammissione al passivo con riserva nel caso sulle somme liquidate ed iscritte a ruolo sorgano contestazioni nonchè, al comma 2, le condizioni legittimanti lo scioglimento di tale riserva.

Tale disposizione, peraltro, costituisce una riformulazione del medesimo D.P.R. art. 45 abrogato, comma 2, che, per l'appunto, così disponeva: "Il ruolo, in caso di eventuali contestazioni inerenti ai tributi iscritti, costituisce titolo per l'ammissione dei tributi stessi con riserva al passivo delle procedure di cui al R.G. 16 marzo 1942, n. 267".

A sua volta la L. Fall. *art.* 95, comma 3 (R.D. 16 marzo 1942, n. 267), in tema di formazione dello stato passivo, stabilisce che "Se il credito risulta da sentenza non passata in giudicato, è necessaria l'impugnazione se non si vuole ammettere il credito".

Infine, il D.P.R. n. 546 del 1992, art. 68, titolato "Pagamento del tributo in pendenza del processo" contiene specifica disciplina della materia prevedendo, in particolare, l'obbligo del contribuente di pagare il tributo oggetto del giudizio e quello correlato dell'Ufficio di esigere, le somme relative alle pretese impositive fatte valere dall'Amministrazione, secondo le modalità ed i termini ivi indicati. Fra l'altro è, pure, previsto l'obbligo del pagamento dell'intero carico tributario, "anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta", dopo la pronuncia della sentenza della Commissione Tributaria Regionale, a prescindere dall'impugnazione o meno di tale decisione con il ricorso per Cassazione.

Questa Corte ha, poi, avuto modo di precisare (Cass. n. 7579/1996; n. 7485/1994; n. 1230/1993) in ordine alla portata ed ai limiti dell'ammissione al passivo fallimentare con riserva, che la relativa disposizione, è applicabile tanto alle imposte dirette, come pure a quelle indirette, ponendosi in termini identici il problema dei crediti tributari contestati e non accertati in sede fallimentare, senza che le differenze esistenti fra i due tipi di imposta possano influire negativamente.

Sulla base di tale quadro normativo e dei richiamati principi, deve ritenersi: che l'ammissione al passivo fallimentare con riserva è indistintamente applicabile sia alle imposte dirette come pure a quelle indirette; che il ruolo e/o l'avviso di liquidazione costituisce titolo valido per l'ammissione del credito d'imposta al passivo fallimentare; che ove sorgano contestazioni il credito è ammesso al passivo con riserva; che in pendenza del processo la riscossione dei crediti tributari avviene in base alle particolari modalità stabilite dal D.P.R. n. 602 del 1973, *art.* 88 e dal D.Lgs. n. 546 del 1992, *art.* 68, secondo le quali, fra l'altro, dopo la sentenza di appello, le imposte sono dovute per l'intero ammontare accertato; che la L. Fall. *art.* 95, comma 3, prevede poi, per la generalità dei crediti che trovino riscontro in sentenza non passata in giudicato, che ove non li si voglia ammettere al passivo in via ordinaria, la curatela è tenuta ad impugnare tale sentenza.

Il Collegio ritiene che, nel caso in esame, l'Amministrazione abbia fatto corretta applicazione del delineato quadro normativo di riferimento, avendo emesso e notificato l'avviso di liquidazione sulla base dell'accertamento in rettifica operato dall'ufficio e riconosciuto legittimo e congruo dalla C.T.R. di Bologna.

In buona sostanza, alla stregua delle disposizioni e dei principi richiamati, una volta che la C.T.R., accogliendo l'appello, aveva confermato la legittimità dell'accertamento, l'Amministrazione era tenuta, in ossequio alle richiamate disposizioni, ad emettere e notificare l'avviso di liquidazione al fine di poter insinuare al passivo fallimentare, sia pure con riserva, il credito d'imposta che ne derivava.

Deve, peraltro, escludersi che l'impugnata sentenza, confermando validità all'avviso di liquidazione opposto, sia incorsa nei denunciati vizi, avuto riguardo alla specificità della previsione che attraverso l'ammissione al passivo con riserva e le peculiari modalità di verifica del credito, realizza un contemperamento equitatito dei diversi interessi, riconoscendo, per un verso, all'amministrazione creditrice il diritto-dovere di procedere alla liquidazione e/o formazione del ruolo ai fini della successiva insinuazione al passivo fallimentare, e restando salva la possibilità di far verificare la fondatezza delle eventuali contestazioni, nel corso del procedimento disciplinato dalle disposizioni degli artt. 68 ed 88 precitati.

Ancora l'amministrazione medesima ha, pure, il diritto-dovere, ove abbia già ottenuto il riconoscimento del proprio credito con sentenza, per quanto non ancora passata in giudicato, ad

avvalersene per la partecipazione al concorso, con il contrapposto interesse degli altri creditori a pretenderne l'accertamento secondo modalità in grado di garantire la par condicio, senza sbilanciamenti, e tenuto conto che il credito d'imposta di che trattasi, afferisce pacificamente a periodo d'imposta (1988) antecedente alla dichiarazione di fallimento, concorre alla formazione del passivo fallimentare e come tale è opponibile alla massa sulla base degli atti e dei provvedimenti adottati dai competenti organi giurisdizionali, dei quali il Legislatore, sia pur provvisoriamente, ha ritenuto di preservare gli effetti, non solo per esigenze di finanza pubblica ma pure di economia processuale.

Ciò posto, ritiene il Collegio che l'impugnata sentenza non giustifichi le prospettate censure, in quanto trattasi di doglianze che non investono vizi propri dell'avviso di liquidazione bensì la validità della sentenza che ha pronunciato sul merito dell'accertamento in rettifica, dovendosi considerare legittimo l'operato dell'amministrazione che, emettendo l'avviso di liquidazione, altro non ha fatto che dare applicazione alle specifiche disposizioni del D.Lgs. n. 546 del 1992, *art.* 68, citato, in presenza di una pronuncia di secondo grado che, ancor quando impugnata in Cassazione, aveva riconosciuto legittimo l'accertamento dell'ufficio.

Con il terzo mezzo si prospetta omessa ed insufficiente motivazione su punto decisivo della controversia, deducendosi che l'impugnata decisione non da contezza del percorso seguito per giungere ad affermare, in contrasto con quanto deciso dalla Commissione di Primo Grado, che la sentenza della C.T.R. di Bologna fosse stata legittimamente posta a base della operata liquidazione.

Ritiene il Collegio che anche tale doglianza sia infondata posto che l'argomentazione utilizzata dai giudici di merito, secondo i quali l'unico rimedio per far si che, nelle more della pronuncia sul ricorso proposto in Cassazione, la sentenza di appello esplicasse effetti esecutivi, era rappresentato da un provvedimento di sospensione ex art. 373 c.p.c., è idonea ad esplicitare il percorso decisionale.

In vero, le Sezioni Unite di questa Corte (Sent. N. 5802 dell'11.06.1998) hanno affermato che il vizio di motivazione, deducibile in sede di legittimità ex art. 360 c.p.c., n. 5, sussiste solo se nel ragionamento del giudice di merito, quale desumibile dalla sentenza, sia ravvisabile il mancato o deficiente esame di punti decisivi della controversia, e non può, invece, consistere in un apprezzamento dei fatti e delle prove in senso difforme da quello preteso dalla parte, perchè la citata norma non conferisce alla Corte di Cassazione il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, al quale soltanto, spetta individuare le fonti del proprio convincimento ed, all'uopo, valutare le prove, controllarne l'attendibilità e la concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione. Nel caso, l'iter argomentativo del giudice di appello appare corretto, essendo lo stesso pervenuto al convincimento sancito in sentenza, con ragionamento che da contezza dell'iter decisionale seguito, privo di contraddizioni, condotto secondo canoni di ragionevolezza, e scevro da errori di diritto.

Ha, infatti, evidenziato il decidente che la sospensione dell'esecutività dell'impugnata sentenza, nelle more del giudizio di cassazione, non poteva riconnettersi, automaticamente, alla mera proposizione del ricorso di legittimità; che essa presupponeva apposita istanza della parte e specifica pronuncia del giudice competente (art. 373 c.p.c.); che la curatela fallimentare non aveva prodotto provvedimenti nè allegato documenti a riprova di attività sottesa al conseguimento della pronuncia di sospensiva.

In buona sostanza, ha ritenuto il giudice di secondo grado, con motivazione corretta e congrua (Cass. n. 16204/2005; n. 15355/2004), che in assenza di provvedimenti, da parte del giudice

competente, di sospensione dell'esecutività della sentenza, la liquidazione operata dall'ufficio, sulla base dell'originario accertamento, dovesse considerarsi legittima. Tanto nella considerazione che la sentenza va sindacata solo nelle sedi competenti e nel rispetto delle regole processuali e, quindi, nella considerazione che la relativa competenza, agli effetti della sospensione, sempre che sia avanzata specifica istanza ex art. 373 c.p.c., si appartiene allo stesso giudice che ha emesso la pronuncia e, ai fini dell'annullamento, alla Corte di Cassazione.

Conclusivamente il ricorso va respinto.

Le alterne vicende processuali e la complessità delle questioni esaminate giustificano la compensazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese.

Così deciso in Roma, il 7 aprile 2006.

Depositato in Cancelleria il 29 maggio 2006

SENTENZA

Cassazione Civile Ord. n. 1532 del 02-02-2012

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

Ritenuto che è stata depositata la seguente relazione ai sensi dell'art. 380-bis c.p.c.:

"1. - Equitalia Cerit s.p.a. ricorre per cassazione nei confronti della sentenza della commissione tributaria regionale della Toscana, n. 8/5/2010, che, riformando la decisione di primo grado, ha accolto un ricorso di S.U. avverso talune cartelle di pagamento relative a tasse automobilistiche degli anni 2000 e 2001.

Deduce un motivo cui l'intimato resiste con controricorso.

Non ha svolto attività difensiva la Regione Calabria.

2. - L'unico motivo di ricorso lamenta essere errata l'impugnata sentenza nella misura in cui ha ritenuto - così disattendendo la speculare eccezione sollevata in appello - la legittimazione passiva di Equitalia Cerit nel giudizio instaurato contro la cartella esattoriale.

Assume che l'agente della riscossione è parte del giudizio solo quando l'oggetto della contestazione sia costituito dalla validità o dalla regolarità degli atti esecutivi da esso predisposti; mentre lo stesso non può ritenersi parte nel momento in cui vengano sollevate questioni che esulano dalla legittimità del giudizio di opposizione.

3. - Il ricorso appare inammissibile in relazione all'art. 360-bis c.p.c., n. 1.

Invero l'impugnata sentenza ha accolto l'appello del contribuente sull'essenziale rilievo della mancata notifica degli atti impositivi presupposti dalle cartelle in oggetto. Lo ha fatto affermando la concorrente legittimazione, nel relativo giudizio di opposizione, della Regione (ente impositore) e del concessionario (emittente la cartella). Tanto è conforme all'orientamento recepito dalle sezioni unite di questa Corte, secondo il quale, in materia tributaria, l'omessa notifica di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto successivo e - per quanto interessa in ordine al profilo sollevato nell'odierno ricorso - l'azione del contribuente, diretta a far valere la nullità detta, può essere svolta indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario alla riscossione (senza litisconsorzio necessario tra i due), essendo rimessa al concessionario, ove evocato in lite, la facoltà di chiamata nei riguardi dell'ente medesimo (cfr. sez. un. 16412/2007). E' quindi da ritenere che l'impugnata sentenza abbia deciso la questione di diritto in conformità alla giurisprudenza della Corte. Donde il ricorso è inammissibile a misura del fatto di non indicare, in seno al motivo, elemento alcuno finalizzato a modificare l'orientamento summentovato";

- che il collegio condivide le considerazioni di cui alla relazione;

- che le spese seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte dichiara l'inammissibilità del ricorso e condanna la ricorrente alle spese del giudizio di cassazione, che liquida, in favore del controricorrente, in Euro 500,00, di cui Euro 100,00 per esborsi.

SENTENZA

Cassazione Civile Sent. n. 16412 del 25-07-2007

Svolgimento del processo

La controversia origina dall'impugnazione proposta dalla società contribuente avverso l'avviso di mora emesso dalla GE.RI.CO. S.p.A. (Concessionario del Servizio Riscossione Tributi della Provincia di Venezia) con riferimento all'anno d'imposta 1991 e notificato in data 4 dicembre 1998, senza, tuttavia, essere preceduto dalla notifica della cartella esattoriale. Il ricorso era proposto sia nei confronti dell'Ufficio Entrate di Venezia, sia nei confronti del sunnominato concessionario, contestando la legittimità dell'avviso di mora sotto più profili: a) per mancata previa notifica della cartella esattoriale; b) per carenza degli elementi previsti dal D.P.R. n. 602 del 1973, *art.* 25; c) per eseguita notifica alla società di fatto cessata dal 1990 e non ai singoli soci; d) per intervenuta decadenza L. n. 413 del 1991, ex art. 39, (essendo la società contribuente successivamente venuta a conoscenza che l'avviso in questione concerneva la liquidazione della domanda di condono presentata nel 1992); e) per omessa motivazione; d) per violazione della procedura prevista dal D.P.R. n. 600 del 1973, *art.* 36 bis.

La Commissione adita accoglieva il ricorso ritenendo intervenuta la decadenza L. n. 413 del 1991,

ex art. 39, assorbite tutte le altre censure. La decisione era riformata in appello, con la sentenza in epigrafe, la quale dichiarava legittimo l'operato dell'Ufficio, affermando l'infondatezza di tutte le censure mosse dalla società contribuente.

Avverso tale sentenza la società contribuente propone ricorso per cassazione con sei motivi. Resistono con controricorso il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate. Non è stato, invece, in questa sede evocato in giudizio il concessionario che pur aveva partecipato alle pregresse fasi di merito.

La Sezione Tributaria di questa Corte con ordinanza n. 13314 depositata il 7 giugno 2006 ha rimesso la causa al Primo Presidente, che la ha assegnata alle Sezioni Unite, rilevando l'esistenza di un contrasto giurisprudenziale circa la legittimità della notifica dell'avviso di mora in assenza della previa notifica della cartella esattoriale.

Motivi della decisione

Preliminarmente deve essere esaminata l'eccezione di inammissibilità del ricorso per tardi vita sollevata dalle parti controricorrenti. Invero la stessa parte ricorrente ammette di aver proposto il ricorso oltre il termine previsto dall'art. 327 c.p.c., - dato che la sentenza impugnata è stata pubblicata il 7 maggio 2003 e il ricorso per cassazione notificato il 31 gennaio 2005 -, ma asserisce di aver correttamente agito in ragione della sospensione dei termini di impugnazione disposta dalla L. n. 289 del 2002, *art.* 16, comma 6, secondo periodo, il quale ha stabilito, nella sua definitiva formulazione, che “per le liti fiscali che possono essere definite ai sensi del presente articolo sono altresì sospesi, sino al 1 giugno 2004, salvo che il contribuente non presenti istanza di trattazione, i termini per la proposizione di ricorsi, appelli, controdeduzioni, ricorsi per cassazione, controricorsi e ricorsi in riassunzione, compresi i termini per la costituzione in giudizio”.

Alla luce di questa disposizione, ove la lite che oppone la società contribuente all'amministrazione finanziaria fosse "definibile" ai sensi della medesima disposizione agevolativa, il termine per impugnare la sentenza della Commissione Tributaria Centrale pubblicata quando ne era stata disposta la sospensione - che operava dal 1 gennaio 2003 al 1 giugno 2004 (v. Cass. n. 22891 del 2005) -, il ricorso in esame non sarebbe stato proposto tardivamente, decorrendo nel caso di specie il termine ex art. 327 c.p.c., dal 2 giugno 2004.

Orbene, la società contribuente afferma, e le amministrazioni controricorrenti confermano, di aver presentato in data 20 aprile 2004 domanda di definizione della lite ai sensi della L. n. 289 del 2002, *art.* 16, e che la predetta istanza è stata "rigettata" con provvedimento n. 15278 del 12 novembre 2004 - del quale è preannunciata l'impugnazione in altra sede (poichè il diniego è intervenuto prima che fosse pendente il giudizio innanzi a questa Corte) -, avendo l'amministrazione ritenuto inammissibile un c.d. "condono di condono", ossia la definibilità secondo la Legge Premiale del 2002 di una controversia relativa ad una fattispecie per la quale il contribuente si fosse già avvalso della procedura di definizione prevista da un precedente provvedimento legislativo (nel caso di specie, rappresentato dalla L. n. 413 del 1991, in base alla quale la società contribuente aveva avviato una "procedura di condono").

La valutazione della tempestività del ricorso impone, quindi, di verificare se la lite in questione sia "astrattamente" definibile a norma della L. n. 289 del 2002, *art.* 16, tanto essendo sufficiente ai fini della applicabilità della sospensione del termine di impugnazione, rimanendo, invece, riservato al Giudice investito del ricorso avverso il diniego di condono il giudizio sulla definibilità “in concreto” della controversia de qua.

In proposito questa Corte ha, in linea generale, rilevato che “le disposizioni della L. 27 dicembre 2002, n. 289, *art.* 16, ispirate all'esigenza di liberare rapidamente risorse umane ed economiche, da destinare ad altre attività, e di abbattere il contenzioso assicurando all'erario un gettito immediato e sicuro, vanno coerentemente interpretate, con la conseguenza che non può ritenersene legittima una lettura che individui fatti preclusivi della fruizione del beneficio ulteriori e diversi rispetto alle specifiche previsioni ivi contenute” (Cass. n. 22870 del 2006). Sul punto più specifico, riguardante la fattispecie di "condono di condono", la Corte ha stabilito una regola generale secondo la quale “il condono fiscale, essendo un accertamento straordinario o eccezionale, in deroga alle norme generali ed ordinarie, di un rapporto giuridico tributario, non è ammissibile, in mancanza di un'esplicita disposizione legislativa, relativamente a un altro condono: consentire un ulteriore accertamento straordinario, derivante da una legge successiva, di un rapporto già accertato in via straordinaria, equivarrebbe, infatti, ad ammettere un'eccezione di secondo grado” (Cass. n. 21238 del 2006).

A questa regola generale sono state, tuttavia, individuate alcune eccezioni.

E' stato così stabilito che “non rientrano nel concetto di lite pendente, e non sono pertanto suscettibili di definizione agevolata ai sensi della L. 27 dicembre 2002, n. 289, *art.* 16, le controversie aventi ad oggetto esclusivamente la liquidazione, senza applicazione di sanzioni, di dichiarazioni integrative presentate dal contribuente in occasione di un precedente provvedimento di condono (nella specie, quello previsto dal D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito in L. 7 agosto 1982, n. 516), a meno che la controversia non investa l'interpretazione e la portata applicativa della domanda di condono originariamente presentata: in tal caso, infatti, non esaurendosi la lite nell'esatta determinazione delle somme dovute dal contribuente ai fini della definizione agevolata, oggetto della controversia non è esclusivamente l'attività vincolata volta alla mera applicazione della legge attraverso l'esecuzione di operazioni di calcolo sulla base degli importi dichiarati dal contribuente” (Cass. n. 15843 del 2006). Ed ancora, pur confermandosi la non ammissibilità, di regola, dell'”applicabilità di un condono ad una controversia concernente una cartella di pagamento relativa ad un precedente condono”, “ciò non toglie, però”, ad avviso della Corte, “che in un momento successivo possa insorgere una nuova controversia, effettiva e non meramente apparente, relativa all'applicazione della normativa di condono oppure all'interpretazione o alla valutazione della dichiarazione integrativa. In tal caso, pertanto, si è in presenza di una lite pendente suscettibile di definizione ai sensi della L. 27 dicembre 2002, n. 289, *art.* 16, comma 3, lett. a), con conseguente sospensione dei termini di impugnazione in base al disposto dal sesto comma del citato art. 16 (nella fattispecie, si trattava di controversia concernente una cartella di pagamento relativa alla dichiarazione integrativa presentata ai sensi della L. 30 dicembre 1991, n. 413, che l'ufficio aveva ritenuto potesse valere soltanto come dichiarazione integrativa semplice e non come istanza di definizione automatica)” (Cass. n. 20785 del 2005; nello stesso senso, se pur con riferimento ad altra fattispecie concreta, Cass. n. 8591 del 2006). Così anche, ribadendo che “le controversie aventi ad oggetto la mera liquidazione delle dichiarazioni integrative accolte in virtù di un precedente condono non rientrano nel concetto di lite pendente, ai sensi della L. 27 dicembre 2002, n. 289, *art.* 16, e non sono pertanto suscettibili di definizione agevolata, nè di sospensione ai sensi del comma 6, della medesima disposizione (come sostituito del D.L. 25 dicembre 2002, n. 292, art. 5 bis, lett. l), n. 8, convertito in L. 21 febbraio 2003, n. 27)”, si è escluso che tale regola potesse valere se la controversia investe “un provvedimento che, pur se originato dalla applicazione di una precedente normativa di condono, ha natura impositiva, o perchè costituisce l'unico atto con cui l'Amministrazione esercita la pretesa tributaria, o perchè la vis impositiva è resa evidente dall'applicazione di sanzioni” (Cass. n n. 8275 e 2962 del 2006). Fino ad affermare che “non può escludersi la sussistenza di una lite pendente in riferimento all'impugnazione di una cartella

esattoriale, qualora nel relativo giudizio si discuta dell'applicazione di una precedente normativa di condono" (Cass. n. 10537 del 2006; v. anche in una prospettiva analoga Cass. n. 10539 del 2006). Si è così formato, pur non senza qualche incertezza, un orientamento che privilegia un'interpretazione favorabilis della normativa premiale, tesa a ridurre al minimo le situazioni "astrattamente" preclusive della possibilità del contribuente di potersi avvalere della procedura di definizione della lite fiscale prevista dalla legge e ad assumere come "criterio guida" per un giudizio sulla definibilità della specifica controversia l'analisi "caso per caso" delle singole fattispecie litigiose.

In questa prospettiva, il giudizio relativo alla applicabilità della sospensione dei termini di impugnazione L. n. 289 del 2002, ex art. 16, ad una determinata controversia - che richiede una valutazione ex ante della definibilità della lite, la quale non può sovrapporsi alla valutazione dell'amministrazione finanziaria destinataria della domanda di condono, quando ne sia in corso l'istruttoria o quando la domanda stessa sia stata respinta con provvedimento impugnato innanzi al Giudice competente (come è nel caso di specie) -deve necessariamente risolversi in un'indagine su fatti "astrattamente" preclusivi della definibilità della lite.

Sicchè, con riferimento alla fattispecie in esame, deve ritenersi "astrattamente" condonabile la lite e, quindi, applicabile la sospensione dei termini disposta dalla legge premiale, con la conseguente ammissibilità del ricorso per cassazione in esame:

a) tenuto conto, secondo gli orientamenti giurisprudenziali surriportati, che il fatto che la controversia in atto concerna l'applicazione di una precedente normativa di condono, non preclude di per sè la possibilità per il contribuente di avvalersi della procedura di definizione della lite prevista dalla L. n. 289 del 2002, *art.* 16, (v. Cass. n. 10537 del 2006). b) e considerato che la controversia de qua non appare prima facie relativa ad una mera liquidazione di imposta sulla base della dichiarazione del contribuente, stante la non irrilevante differenza tra la pretesa tributaria azionata dall'amministrazione finanziaria e quanto pagato direttamente dal contribuente medesimo in sede di presentazione della precedente domanda di condono. Resta salva la valutazione, riservata al giudice competente, se, nel caso di specie, la lite sia "definibile" anche "in concreto".

Tanto stabilito, è possibile passare all'esame della questione per la quale la causa è stata sottoposta alla valutazione delle Sezioni Unite della Corte e, cioè, se, nel vigore della disciplina del procedimento di riscossione mediante ruoli anteriore al D.Lgs. n. 46 del 1999, l'avviso di mora notificato al contribuente sia nullo a causa della mancata prevista notifica, al medesimo contribuente, della cartella di pagamento.

La questione che certamente può ritenersi questione di massima di rilevante importanza è rimessa all'esame delle Sezioni Unite per il rilevato contrasto esistente in proposito all'interno della Corte, e specialmente nella Sezione Tributaria, contrasto che fa riferimento ad un triplice orientamento:

a) un primo, secondo il quale la mancata previa notifica della cartella sarebbe sostanzialmente irrilevante, stante la possibilità, normativamente prevista, che il contribuente impugni, insieme all'avviso di mora, anche l'atto presupposto omesso, opponendo tutte le eccezioni che avrebbe potuto opporre nell'impugnare quest'ultimo, ove esso gli fosse stato regolarmente notificato (in particolare, Cass. nn. 7533 e 16464 del 2002);

b) un secondo, secondo il quale la mancata previa notifica della cartella determinerebbe in ogni caso la nullità dell'avviso di mora (in particolare, Cass. nn. 2798 e 7649 del 2006);

c) un terzo, secondo il quale l'avviso di mora non preceduto dalla notifica della cartella sarebbe valido solo a condizione che esso contenga tutti gli elementi propri della cartella ed utili alla individuazione della specifica pretesa tributaria e delle relative ragioni (in particolare, Cass. n.

1430 del 2003; nello stesso senso, anche se in relazione a fattispecie parzialmente diversa, Cass. n. 15858 del 2005).

La soluzione della questione richiede un'attenta interpretazione di una serie di norme di diritto sostanziale e processuale, nella loro formulazione previgente alla riforma disposta dal D.Lgs. n. 46 del 1999, che ha, tra l'altro, soppresso l'avviso di mora. Sotto il primo profilo (diritto sostanziale) sono da considerare:

a) il D.P.R. n. 602 del 1973, *art.* 25, che nel testo applicabile ratione temporis, disponeva: "L'esattore, non oltre il giorno cinque del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo gli è stato consegnato, deve notificare al contribuente la cartella di pagamento. La cartella deve indicare il tributo, il periodo d'imposta, l'imponibile, l'aliquota applicata e l'ammontare della relativa imposta, l'importo dei versamenti diretti effettuati, le somme dovute dal contribuente a titolo di imposta nonchè per interessi, sopratasse e pene pecuniarie, la ripartizione in rate, la specie del ruolo, e ogni altro elemento in conformità ai modelli approvati con decreto del Ministro per le finanze, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale";

b) l'art. 45, comma 1, art. e 46, comma 1, del medesimo decreto che, sempre nel testo applicabile ratione temporis, disponevano rispettivamente: "Per la riscossione delle imposte non pagate nei modi e nei termini stabiliti l'esattore procede all'espropriazione forzata in virtù del ruolo, previa notificazione dell'avviso di mora", e "L'esattore prima di iniziare l'espropriazione forzata nei confronti del debitore moroso deve notificargli un avviso contenente l'indicazione del debito, distintamente per imposte, sopratasse, pene pecuniarie, interessi, indennità di mora e spese, e l'invito a pagare entro cinque giorni". c) infine, l'art. 30, comma 3, del medesimo decreto (nel testo modificato dal D.L. n. 669 del 1996, *art.* 5, comma 4, lett. a), convertito con L. n. 30 del 1997, applicabile ratione temporis), che disponeva: "L'indennità di mora è dovuta dopo il decorso di sedici giorni, ovvero sessanta giorni se l'imposta è stata liquidata ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, *artt.* 36 bis *e* 36 ter, dalla notificazione dell'avviso di mora quando l'esattore non abbia notificato la cartella di pagamento...".

Sotto il secondo profilo (diritto processuale) sono da considerare:

a) il D.P.R. n. 636 del 972, art. 16, comma 3, come sostituito dal D.P.R. n. 739 del 1981, *art.* 7, (previgente contenzioso), a norma del quale "Il ricorso contro l'ingiunzione, il ruolo e l'avviso di mora è ammesso anche per motivi diversi da quelli relativi a vizi loro propri soltanto se tali atti non siano stati preceduti dalla notificazione dell'avviso di accertamento o dell'avviso di liquidazione della imposta o del provvedimento che irroga la sanzione";

b) il D.Lgs. n. 546 del 1992, *art.* 19, comma 3, (vigente sistema processuale tributario), a norma del quale "Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili (tra i quali è elencato, al comma 1, lett. e, l'avviso di mora) può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo".

Dall'esame delle norme di diritto sostanziale emerge con evidenza una differenza strutturale e funzionale tra i due atti: la cartella è inquadrata nella disciplina della riscossione mediante ruoli; l'avviso di mora è inquadrato nella disciplina della riscossione coattiva mediante espropriazione forzata. Il primo atto costituisce il presupposto per la notifica del secondo, serve a portare a diretta conoscenza dell'interessato la pretesa tributaria iscritta nei ruoli ed ha, quindi, un contenuto necessariamente più ampio dell'altro, la cui notifica è - a differenza della notificazione della cartella - meramente eventuale, essendo prevista per il caso in cui il contribuente, reso edotto

dell'imposta dovuta, non ne abbia eseguito spontaneamente il pagamento nei termini indicati dalla legge.

Tanto basta per escludere che l'avviso di mora possa legittimamente essere utilizzato in funzione di (ossia come atto sostitutivo o equivalente della) cartella di pagamento (della quale sia stata omessa la notificazione): ammettere l'equipollenza tra avviso di mora e cartella di pagamento comprometterebbe, d'altro canto, in modo serio la doverosa tutela dei diritti del contribuente - garantita dallo "statuto del contribuente", al quale va riconosciuto un "valore forte" nella gerarchia materiale delle fonti del diritto -, per il diverso, più ridotto, termine (cinque giorni), assegnato dall'avviso di mora per assolvere il debito tributario (anche se le conseguenze di una "arbitraria" sostituzione della cartella non notificata con l'avviso di mora risulterebbero attenuate dalla modifica introdotta al D.P.R. n. 602 del 1973, *art.* 30, comma 3, dal D.L. n. 669 del 1996, *art.* 5, comma 4, lett. a), convertito con L. n. 30 del 1997, - che nel caso di specie è applicabile ratione temporis - che ha e-levato il termine per la mora a sedici giorni o a sessanta se la cartella omessa si riferisca ad una delle ipotesi di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, *artt.* 36 bis *e* 36 ter).

Può dirsi, quindi, che la legge non consente all'amministrazione finanziaria di scegliere se utilizzare (indifferentemente) l'uno o l'altro strumento (di riscossione), che operano su piani nettamente distinti - la riscossione mediante ruoli tramite la cartella, la riscossione mediante espropriazione forzata per mezzo dell'avviso di mora -, ma detta una precisa sequenza procedimentale, nella quale l'esercizio della pretesa tributaria si dipana dall'atto impositivo alla cartella di pagamento (che in alcuni casi, quali quelli previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973, *artt.* 36 bis *e* 36 ter, è essa stessa atto impositivo, non essendo necessario che sia preceduta da alcun altro atto) all'(eventuale) avviso di mora. Il mancato rispetto della precisata sequenza determina sicuramente un vizio della procedura di riscossione, in quanto essa verrebbe a svolgersi in modo difforme dallo schema normativo.

Diverso discorso è, invece, quello se tale vizio di traduca (o meno) nella nullità dell'atto non preceduto dalla notifica dell'atto presupposto.

Una interpretazione che si arrestasse alla lettera della ricordata disposizione di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, *art.* 30, comma 3, potrebbe condurre a ritenere che l'omessa notifica della cartella di pagamento non determini la nullità dell'avviso di mora, ma realizzi una causa di giustificazione della (apparente) "morosità" del contribuente, prevedendo che l'indennità di mora possa essere posta a carico di quest'ultimo solo dopo il decorso di sedici giorni dalla notificazione dell'avviso di mora, ovvero, se trattasi di imposta liquidata ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, *artt.* 36 bis *e* 36 ter, dopo il decorso di sessanta giorni dalla stessa data (la differenza del termine trova spiegazione nella considerazione che, nel primo caso, il contribuente dovrebbe già aver ricevuto l'avviso di accertamento o di liquidazione ed aver, quindi, preso conoscenza della pretesa tributaria svolta nei suoi confronti, mentre nel secondo caso, la cartella ha funzione di "primo" atto impositivo). La previsione normativa di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, *art.* 30, comma 3, non è, tuttavia, determinante per escludere la nullità dell'avviso di mora non preceduto dalla notifica della cartella di pagamento, perchè tale disposizione deve essere letta nel quadro di una interpretazione sistematica e (soprattutto) costituzionalmente conforme della disciplina sostanziale e processuale della fattispecie in esame. In particolare assume notevole importanza il fatto che alla cartella di pagamento è stata attribuita la fondamentale funzione di rendere conoscibile al contribuente la pretesa tributaria entro un tempo predeterminato normativamente (tanto più nel caso in cui essa costituisca l'atto impositivo con i quale la pretesa si manifesta per la prima volta nella sfera di conoscenza del contribuente, come nelle ipotesi regolate dal D.P.R. n. 600 del 1973, *artt.* 36 bis *e* 36 ter), con la conseguenza che l'omessa notifica della cartella può determinare la decadenza

dell'amministrazione dalla stessa pretesa tributaria. Di questa realtà normativa non può dubitarsi dopo la sentenza n. 280 del 2005 della Corte costituzionale - con la quale è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale del D.P.R. n. 602 del 1973, *art.* 25, (come modificato dal D.Lgs. n. 193 del 2001) nella parte in cui non prevede un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario deve notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, *art.* 36 bis, - e l'intervento legislativo realizzato con il D.L. n. 106 del 2005, *art.* 1, commi 5 bis e 5 ter, convertito nella L. n. 156 del 2005, con il quale è stata esplicitata la regola secondo la quale la legittimità della pretesa erariale D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis, è subordinata alla notificazione della cartella di pagamento al contribuente entro un termine di decadenza, dovendo l'ordinamento garantire l'interesse del medesimo contribuente alla conoscenza, in termini certi, della pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni.

Siffatta regola, secondo questa Corte, "è applicabile anche per i giudizi pendenti alla data di entrata in vigore della detta Legge Conversione n. 156 del 2005, che concernano le dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001 (D.Lgs. n. 46 del 1999, *art.* 36, comma 2, lett. b), salvo che si tratti di dichiarazioni per la cui liquidazione i ruoli siano stati formati e resi esecutivi entro il 30 settembre 1999. In questo caso occorre distinguere: a) le ipotesi di rettifica cartolare (o formale), per le quali la cartella di pagamento deve essere notificata al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, *art.* 43, comma 1, nel testo vigente ratione temporis); b) le ipotesi di controllo formale (o, più rettamente, cartolare), per le quali, a pena di decadenza, deve provvedersi sia all'iscrizione a ruolo entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (secondo il combinato disposto del D.P.R. n. 602 del 1973, *art.* 17, comma 1, e del D.P.R. n. 600 del 1973, *art.* 43, comma 1, entrambi nel testo vigente ratione temporis), sia alla notifica della cartella di pagamento al contribuente entro il giorno cinque del mese successivo a quello nel quale il ruolo sia stato consegnato al concessionario a norma del D.P.R. n. 602 del 1973, *art.* 24" (Cass. n. 16826 del 2006, seguita da altre conformi). Peraltro, questa Corte, sulla scorta della sentenza del Giudice delle leggi n. 107 del 1993, aveva già avuto modo di stabilire il carattere perentorio del termine per la notifica del cartella previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, *art.* 25, (nel testo applicabile ratione temporis, anteriore alle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 46 del 1999, *art.* 11, con efficacia dal 1 luglio 1999, e poi dal D.Lgs n. 193 del 2001, art. 1, comma 1, lett. b), con efficacia a partire dal 29 giugno 2001), il quale stabiliva che "l'esattore, non oltre il giorno cinque del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo gli è stato consegnato, deve notificare al contribuente la cartella di pagamento". "A tale conclusione", secondo la Corte, "concorrono sia l'interpretazione letterale e logica della disposizione che quella teleologica, formulata in ragione della necessità di non lasciare il contribuente esposto indefinitamente all'azione esecutiva del Fisco" (Cass. nn. 10 e 15059 del 2004, 5097 del 2005).

La descritta situazione è fortemente ostativa ad una interpretazione che consenta di ritenere funzionalmente "equivalente" la notifica dell'avviso di mora alla notifica della cartella per il solo fatto che la norma processuale consentirebbe al contribuente, in caso di omessa notificazione della cartella, di impugnare congiuntamente avviso e cartella: la decadenza della pretesa tributaria, connessa all'omissione della notifica della cartella entro il termine perentorio fissato dalla legge, esclude in radice la legittimità di un recupero strumentale dell'inosservanza procedimentale mediante la notifica dell'avviso di mora. Tanto, sotto il profilo del diritto sostanziale.

Passando, ora, all'esame della normativa processuale, viene in evidenza il D.Lgs. n. 546 del 1992, *art.* 19, comma 3, in relazione al significato da attribuire alla possibilità - espressamente prevista, come si è visto - di impugnare congiuntamente l'avviso di mora (atto consequenziale) e la cartella di pagamento (atto presupposto) non notificata (parzialmente difforme era la formulazione dell'art.

16, del previgente contenzioso, che prevedeva l'impugnazione dell'atto successivo per vizi relativi agli atti precedenti dei quali fosse stata omessa la notificazione).

La norma, definita "infelicissima" da un'autorevole dottrina, è frutto di un affrettato compromesso redazionale dopo che la Commissione parlamentare, chiamata ad esprimere il parere sul progetto di decreto legislativo per la riforma del processo tributario, ne aveva modificato il testo originario, invero assai più chiaro di quello definitivamente approvato. Nella formulazione che fu sottoposta all'esame parlamentare, quel che oggi è il terzo comma del D.Lgs. n. 546 del 1992, *art.* 19, si limitava a prevedere la non autonoma impugnabilità degli atti diversi da quelli indicati dal comma 1, stabilendo anche che ognuno di tali atti potesse essere impugnato "solo per vizi propri o per la mancata notificazione degli atti autonomamente impugnabili che per legge avrebbero dovuto precederli": ad una parte della dottrina è sembrato che con la predetta formulazione si volesse (correttamente ed efficacemente, sotto il profilo della tutela del contribuente) equiparare l'omissione della notifica dell'atto presupposto ad un vizio "proprio" dell'atto successivo da far valere mediante l'impugnazione di quest'ultimo teso ad ottenerne l'annullamento.

Sarebbe errato, tuttavia, credere che nella diversa formulazione della norma, poi in concreto inserita nel testo di legge, siffatto significato sia "scomparso". Invero, nonostante la indubbia insufficienza redazionale, il risultato normativo, se rettamente inteso, è, sotto il profilo del significato, più ampio, così da includere quel contenuto di senso attribuito all'originaria stesura. La disposizione in esame innanzitutto non impone al contribuente, come emerge con chiarezza dall'uso del verbo "consentire", alcun onere di impugnare cumulativamente l'atto successivo e l'atto presupposto del quale sia stata omessa la notificazione e nemmeno suggerisce un simile percorso di contestazione: una siffatta interpretazione sarebbe in patente contraddizione con la ratio del nuovo processo tributario, che è ispirato alla tutela dei diritti del contribuente (e in particolare dell'inalienabile diritto di difesa), nel quadro di una assimilazione ai caratteri del processo civile, nonchè con i principi "forti" che, alla luce L. n. 212 del 2000, caratterizzano l'attuale sistema tributario nella direzione di un "riequilibrio" delle posizioni delle parti in contraddittorio. Imporre al contribuente l'impugnazione cumulativa dell'atto successivo e dell'atto presupposto del quale sia stata omessa la notificazione, significherebbe privilegiare immotivatamente l'amministrazione finanziaria, recuperandone in via processuale l'azione impositiva esercitata in violazione della specifica scansione procedimentale dettata dalle regole di diritto sostanziale: sarebbe un modo per togliere sostanza e vigore a quelle regole e per rendere, in ultima analisi, assolutamente "libero" l'agire dell'amministrazione.

Pur tenendo conto della infelice ed approssimativa formulazione, la norma appare, tuttavia, manifestamente animata da una volontà di favorire una più rapida soluzione delle controversie, offrendo al contribuente l'opportunità - affidata alla sua libera scelta - di contrastare con un solo atto la pretesa tributaria ed ottenere così una pronuncia che non esaurisca i propri effetti nella dichiarazione di annullamento dell'atto successivo, ma si estenda anche all'atto presupposto, investendo radicalmente e per intero la pretesa dell'amministrazione finanziaria. Si tratta, tuttavia, solo di una facoltà riconosciuta al contribuente, al quale - coerentemente con il "principio della domanda" che caratterizza il processo tributario riformato - è lasciata la electio tra l'uno o l'altro percorso di contestazione: impugnare il solo atto successivo (notificatogli) facendo valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto - che costituisce vizio procedurale per interruzione della sequenza procedimentale caratterizzante l'azione impositiva e predisposta dalla legge a garanzia dei diritti del contribuente (e per questo vincolante per l'amministrazione, ma disponibile da parte del garantito mediante l'esercizio dell'impugnazione cumulativa) -, oppure impugnare con l'atto consequenziale anche l'atto presupposto (non notificato) facendo valere i vizi che inficiano quest'ultimo e contestando alla radice il debito tributario reclamato nei suoi confronti.

Il Giudice tributario investito dell'impugnazione, per conseguenza, dovrà verificare la scelta operata dal contribuente, interpretandone la domanda. Ove questi, impugnando l'atto successivo notificatogli, abbia contestato la pretesa dell'amministrazione finanziaria, la pronuncia del giudice dovrà riguardare l'esistenza, o no, di tale pretesa. Al contrario, se il contribuente abbia fatto valere il vizio della procedura consistito nell'omessa notifica dell'atto presupposto (e tale vizio risulti effettivamente sussistente in esito all'istruttoria processuale), per questo solo vizio l'atto consequenziale impugnato dovrà essere annullato. A tale annullamento potrà (o meno) conseguire la definitiva estinzione della pretesa tributaria a seconda se i termini di decadenza (eventualmente) previsti dall'ordinamento siano già decorsi o siano ancora pendenti: in questo secondo caso, infatti, l'amministrazione potrà rinnovare la procedura secondo la corretta sequenza procedimentale e provvedere alla notifica dell'atto precedentemente omessa.

Si pone a questo punto il problema - dato che l'avviso di mora è un atto dell'esattore, al quale è anche rimessa l'attività di notificazione della cartella di pagamento - se l'azione del contribuente debba essere svolta (esclusivamente o indifferentemente) nei confronti dell'amministrazione finanziaria o del concessionario o necessariamente nei confronti di entrambi.

Tenendo presente il D.Lgs. n. 546 del 1992, *art.* 19, comma 3, potrebbe dirsi, in prima approssimazione, che l'individuazione del legittimato passivo dipende dalla scelta in concreto effettuata dal contribuente nell'impugnare l'avviso di mora: ossia dal fatto se egli abbia dedotto l'omessa notifica dell'atto presupposto, o abbia contestato, in via mediata, la stessa pretesa tributaria azionata nei suoi confronti. In questo secondo caso, infatti, non potrebbe esservi dubbio che spetti all'amministrazione, e non al concessionario, la legittimazione passiva, essendo la stessa titolare del diritto di credito oggetto di contestazione nel giudizio, mentre il secondo è, come è stato rilevato da questa Corte, un (mero) destinatario del pagamento (v., sia pur in una diversa fattispecie, ma con enunciazione di principi che possono ritenersi rilevanti nel caso de quo, Cass. n. 11746 del 2004), o, più precisamente, con riferimento allo schema dell'art. 1188 c.c., comma 1, il soggetto (incaricato dal creditore e) autorizzato dalla legge a ricevere il pagamento (v. Cass. n. 21222 del 2006).

V'è, peraltro, da rilevare che a norma del D.P.R. n. 43 del 1988, *art.* 40, prima, e del D.Lgs. n. 112 del 1999, *art.* 39, poi, “il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite”: in buona sostanza, se l'azione del contribuente per la contestazione della pretesa tributaria a mezzo dell'impugnazione dell'avviso di mora è svolta direttamente nei confronti dell'ente creditore, il concessionario è vincolato alla decisione del giudice nella sua qualità di adiectus solutionis causa (v. Cass. n. 21222 del 2006); se la medesima azione è svolta nei confronti del concessionario, questi, se non vuole rispondere dell'esito eventualmente sfavorevole della lite, deve chiamare in causa l'ente titolare del diritto di credito.

In ogni caso l'aver il contribuente individuato nell'uno o nell'altro il legittimato passivo nei cui confronti dirigere la propria impugnazione non determina l'inammissibilità della domanda, ma può comportare la chiamata in causa dell'ente creditore nell'ipotesi di azione svolta avverso il concessionario, onere che, tuttavia, grava su quest'ultimo, senza che il giudice adito debba ordinare l'integrazione del contraddittorio.

La risposta non può essere diversa per il caso in cui il contribuente, a fondamento dell'impugnazione dell'atto consequenziale, abbia dedotto l'omessa notificazione dell'atto presupposto.

Invero il "vizio" in questione non può essere ridotto alla (mera) dimensione di "vizio proprio

dell'atto", come se fosse, ad es., analogo ad un vizio riferito alla (pretesa) difformità del contenuto dell'atto rispetto allo schema legislativo: si tratta di qualcosa di più rilevante, come in precedenza si è cercato di illustrare. Si tratta di un "vizio procedurale" che, incidendo sulla sequenza procedimentale stabilita dalla legge a garanzia del contribuente, determina l'illegittimità dell'intero processo di formazione della pretesa tributaria, la cui correttezza è assicurata mediante il rispetto dell'ordinato progredire delle notificazioni degli atti, destinati, con diversa e specifica funzione, a portare quella pretesa nella sfera di conoscenza del contribuente e a rendere possibile per quest'ultimo un efficace esercizio del diritto di difesa. Si tratta, quindi, pur sempre di un vizio che ridonda sulla stessa sussistenza della pretesa tributaria, potendone determinare la eventuale decadenza: tanto più quando sia impugnato un avviso di mora facendo valere l'omessa notificazione di una cartella emessa ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, *artt.* 36 bis o 36 ter, la quale ha valore di vero e proprio atto di esercizio del potere impositivo, essendo il primo atto notificato al contribuente in relazione alla pretesa erariale.

Sicchè la legittimazione passiva resta in capo all'ente titolare del diritto di credito e non al concessionario il quale, se fatto destinatario dell'impugnazione, dovrà chiamare in giudizio il predetto ente, se non vuole rispondere dell'esito della lite, non trattandosi nella specie di vizi che riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi: l'enunciato principio di responsabilità esclude, come già detto, che il Giudice debba ordinare ex officio l'integrazione del contraddittorio, in quanto non sussiste tra ente creditore e concessionario una fattispecie di litisconsorzio necessario, anche in ragione dell'estraneità del contribuente al rapporto (di responsabilità) tra l'esattore e l'ente impositore.

A conclusione di tutte le considerazioni svolte può essere formulato il seguente principio di diritto: “La correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa. Nella predetta sequenza, l'omissione della notificazione di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato e tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta o di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli - rimanendo esposto all'eventuale successiva azione dell'amministrazione, esercitabile soltanto se siano ancora aperti i termini per l'emanazione e la notificazione dell'atto presupposto - o di impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria: con la conseguenza che spetta al Giudice di merito - la cui valuta-zione se congruamente motivata non sarà censurabile in sede di legittimità -interpretare la domanda proposta dal contribuente al fine di verificare se egli abbia inteso far valere la nullità dell'atto consequenziale in base all'una o all'altra opzione. L'azione può essere svolta dal contribuente indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario e senza che tra costoro si realizzi una ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore”.

Valutando il caso di specie alla luce di tale principio, deve, in primo luogo prendersi atto che l'impugnazione originaria è stata proposta tanto avverso l'amministrazione, quanto avverso il concessionario, il quale ha partecipato ad entrambi i gradi del giudizio di merito e che la sua mancata evocazione in giudizio avanti a questa Corte non impone, per quanto detto, l'integrazione del contraddittorio. In secondo luogo, deve riconoscersi il valore assorbente del primo motivo di ricorso, con il quale si censura la sentenza impugnata per violazione di legge proprio con riferimento al denunciato vizio dell'avviso di mora, oggetto del ricorso introduttivo del giudizio,

per essere stato lo stesso notificato senza che fosse stata previamente notificata al contribuente la cartella di pagamento. Questa circostanza - l'essere stata omessa la notifica della cartella non è oggetto di contestazione, così come non vi è dubbio che la società contribuente abbia inteso far valere tale omessa notifica a fondamento dell'impugnazione dell'avviso di mora notificatole: ciò emerge non solo dalla formulazione del primo motivo del ricorso per cassazione, ma dalla stessa sentenza impugnata che rigetta la censura fatta valere dalla società contribuente con la motivazione, inadeguata ma rivelatrice della sostanza del ricorso originario, che "l'avviso di mora è autonomamente impugnabile ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, *art.* 19". Tanto comporta che, nel caso di specie, alla luce del principio di diritto dapprima affermato, non è necessario alcun altro accertamento di fatto, risultando chiaro tanto il vizio procedimentale consistente nell'avvenuta notifica dell'avviso di mora senza la previa notifica della cartella di pagamento, quanto la volontà della società contribuente di far valere tale vizio al fine di ottenere la dichiarazione di nullità dell'atto impugnato.

Sicchè il ricorso in esame deve essere accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata e non essendo necessario alcun altro accertamento di merito, stante il carattere assorbente della nullità dell'avviso di mora impugnato, la causa può essere decisa nel merito, con l'accoglimento del ricorso originario della società contribuente.

La complessità della vicenda e l'esistenza del contrasto di giurisprudenza giustificano la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario della società contribuente. Compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 3 luglio 2007.

Depositato in Cancelleria il 25 luglio 2007

SENTENZA

Cassazione Civile Sent. n. 4861 del 01-03-2010

Svolgimento del processo

In data 31.5.2007 Pragma Riscossione s.p.a. (ora Equitalia Pragma s.p.a.) chiedeva di essere ammessa al passivo del Fallimento D.C., dichiarato dal Tribunale di Lanciano il (OMISSIS), in privilegio per la somma di Euro 13.122,43 ed in chirografo per la somma di Euro 8.376,33 e, quindi, complessivamente per la somma di Euro 21.499,06.

Il giudice delegato ammetteva al passivo il credito di Euro 11.303,61 in chirografo, ivi compresa la somma di Euro 3.391,80 richiesta in privilegio per IRAP, ed in privilegio la somma di Euro 9.730,63; respingeva la domanda di ammissione al passivo della somma di Euro 464,82, chiesta a

titolo di compenso per l'insinuazione.

Tale decreto veniva impugnato da Equitalia Pragma s.p.a. dinanzi al Tribunale di Lanciano, che rigettava la proposta opposizione.

Avverso detto decreto Equitalia Pragma s.p.a. ha proposto ricorso per cassazione sulla base di tre motivi. L'intimato Fallimento di D.C. non ha spiegato difese.

Motivi della decisione

Con il primo motivo la ricorrente denuncia nullità del decreto L. Fall., ex art. 99 - Violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - Violazione dell'art. 2745 c.c., e art. 2752 c.c., comma 1, in relazione agli artt. 12 e 14 preleggi.

Deduce la ricorrente che il giudice a quo avrebbe errato nell'ammettere al passivo il credito di Euro 3.391,80 per IRAP soltanto in chirografo, quando avrebbe invece dovuto ammetterlo in privilegio in virtù di una interpretazione estensiva dell'art. 2752 c.c., comma 1.

L'interpretazione estensiva di tale norma nel senso di ricomprendervi anche l'IRAP sarebbe giustificata dal fatto che in detta norma è indicata espressamente l'Imposta Locale sui Redditi (ILOR), che è stata poi sostituita dall'IRAP e di cui l'IRAP ha ereditato la natura di tributo diretto ed erariale, assumendone la stessa rilevanza nell'ambito del sistema tributario nazionale.

Con il secondo motivo la ricorrente denuncia nullità del decreto L. Fall., ex art. 99, - Violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - Violazione o falsa applicazione dell'art. 2745 c.c., e art. 2752 c.c., comma 1, (così come modificato dal D.L. n. 159 del 2007, *art.* 39, convertito con L. n. 222 del 2007) in relazione agli artt. 10, 11 e 12 preleggi.

Deduce la ricorrente che l'art. 2752 c.c., comma 1, (come modificato dal D.L. n. 159 del 2007, *art.* 39, convertito in L. n. 222 del 2007) prevede, a decorrere dal 3 ottobre 2007, che "hanno privilegio generale sui mobili del debitore i crediti dello Stato.....per l'imposta regionale sulle attività produttive...".

Al momento della decisione del Tribunale di Lanciano (24.11. 2007) l'IRAP godeva già espressamente del privilegio richiesto, essendo detta modifica dell'art. 2752 c.c., entrata in vigore in un momento anteriore.

Comunque detta norma, come modificata, avrebbe dovuto trovare applicazione nel caso di specie, trattandosi di disposizione di interpretazione autentica e, quindi, come tale dotata di efficacia retroattiva.

Con il terzo motivo la ricorrente denuncia nullità del decreto L. Fall., ex art. 99.

Violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Violazione o falsa applicazione della L. 28 settembre 1998, n. 337, *art.* 1, lett. e, e D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112, *art.* 17, comma 6, in relazione agli artt. 12 e 14 preleggi.

Deduce la ricorrente che anche la somma di Euro 464,82 per rimborso spese di insinuazione avrebbe dovuto essere ammessa al passivo, atteso che il D.Lgs. n. 112 del 1999, *art.* 17, comma 6, non sarebbe applicabile, come erroneamente ritenuto dal giudice a quo, alle sole procedure esecutive individuali, ma, come si evincerebbe dalla Legge Delega n. 337 del 1998, *art.* 1, lett. e), in attuazione della quale è stato emanato il citato D.Lgs. n. 122 del 1999, art. 17, comma 6, sarebbe applicabile anche alle procedure concorsuali.

In ogni caso il citato art. 17, comma 6, pur facendo riferimento alle sole procedure esecutive individuali dovrebbe essere applicato in via analogica anche alle procedure concorsuali, attesa la similitudine del fallimento alla procedura esecutiva, posto che con tale procedura concorsuale si attua un pignoramento generale sul patrimonio del fallito in favore della massa dei creditori.

Il primo motivo di ricorso è fondato.

Il collegio osserva che l'art. 2752 c.c., comma 1, come modificato dal D.L. 1 ottobre 2007, n. 159, *art.* 39, comma 2, convertito, con modificazioni, nella L. 29 novembre 2007, n. 222, dispone: "hanno privilegio generale sui mobili del debitore i crediti dello Stato per l'imposta sul reddito delle persone fisiche, per l'imposta sul reddito delle persone giuridiche, per l'imposta regionale sulle attività produttive e per l'imposta locale sui redditi.....".

Solo con l'entrata in vigore della modifica di cui al citato D.L. n. 159 del 2007, *art.* 39, comma 2, l'IRAP è stata inserita tra i crediti aventi privilegio generale sui mobili del debitore; la precedente formulazione dell'art. 2752 c.c., non contemplava espressamente tra i crediti privilegiati la imposta regionale sulle attività produttive.

La questione che la Corte di Cassazione è chiamata a risolvere è se può essere ritenuto privilegiato il credito per IRAP sorto prima della modifica dell'art. 2752 c.c., in virtù di una interpretazione estensiva di detta norma nella sua precedente formulazione. L'art. 2752 c.c., comma 1, nella formulazione precedente a quella intervenuta con la modifica summenzionata statuiva: "Hanno privilegio generale sui mobili del debitore i crediti dello Stato per l'imposta sul redito delle persone fisiche, per l'imposta sul redito delle persone giuridiche e per l'imposta locate sui redditi.....

L'imposta locale sui redditi è stata abolita dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, *art.* 36, istitutivo dell'imposta regionale sulle attività produttive. Al fine di stabilire se l'IRAP, a seguito di una interpretazione estensiva della norma, possa ritenersi compresa nell'art. 2752 c.c., nella formulazione precedente la modifica a seguito della quale l'IRAP è stata inclusa tra i tributi cui va applicato il privilegio generale sui mobili del debitore, occorre verificare se l'IRAP, istituita a seguito dell'abolizione dell'ILOR, ha assunto la stessa rilevanza di quest'ultimo tributo nell'ambito del sistema tributario nazionale.

L'ILOR (imposta locale sui redditi) è stata introdotta con il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 599, e successivamente disciplinata dal titolo terzo, Testo Unico delle imposte sui redditi (comprendente anche la disciplina dell'IRPEF e dell'IRPEG) approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, *artt.* 115 - 121.

Sebbene sia stata inizialmente concepita come un tributo destinato a restituire un minimo margine di autonomia impositiva agli enti locali, per cui è stata definita come imposta "locale", con la evoluzione legislativa del tributo si è instaurato, come chiarito dalla dottrina, un diverso regime sancito in via definitiva dal testo unico delle imposte dirette, per cui, nella definitiva configurazione dell'ILOR, della natura di imposta locale è rimasto soltanto il termine "locale" lasciato nella denominazione del tributo. Pertanto nella sua definitiva configurazione l'ILOR costituiva una imposta erariale - del potere di accertare e riscuotere il tributo era esclusivo titolare lo Stato, al quale era attribuita la soggettività attiva del tributo - di natura reale, in quanto costituiva un' imposta (diretta) sul reddito di fonte patrimoniale, essendo volta a colpire tutti quei redditi che erano caratterizzati dal concorso alla loro produzione di un certo patrimonio (assunto, quindi, dall'ordinamento quale indice di capacità contributiva), senza tenere alcun conto, per la sua applicazione alle varie categorie di reddito, della situazione personale o familiare del contribuente.

Per questa ragione furono esclusi sin dall'origine dall'ILOR i redditi di lavoro dipendente; esclusione, poi, estesa anche ai redditi di lavoro autonomo in virtù della sentenza n. 42 del 1980

della Corte Costituzionale, con la quale venne dichiarata la illegittimità costituzionale della L. 9 ottobre 1971, n. 825, *art.* 4, n. 1, (contenente la delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria) e del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 599, *art.* 1, comma 2, in quanto non escludevano i redditi di lavoro autonomo, che non fossero assimilabili ai redditi di impresa, dall'imposta locale sui redditi.

Il legislatore, tenendo verosimilmente conto di quanto statuito dalla Corte Costituzionale, con il D.P.R. n. 917 del 1986, *art.* 115, ebbe a disporre che il presupposto dell'imposta locale sui redditi era costituito dal possesso di redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi prodotti nel territorio dello Stato. Con l'istituzione dell'IRAP l'ILOR è stata abolita.

In particolare, al fine di realizzare una maggiore razionalizzazione della imposizione tributaria, istituendo la imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) a partire dal 1 gennaio 1998 il legislatore ha contemporaneamente soppresso i seguenti tributi e contributi elencati nel D.Lgs. n. 446 del 1997, *art.* 36, e precisamente: 1) il contributo per il servizio sanitario nazionale; 2) il contributo dello 0,2 per cento per l'assistenza sanitaria ai pensionati; 3) l'imposta locale sui redditi; 4) l'imposta comunale per l'esercizio di arti e professioni; 5) la tassa sulle concessioni governative per l'attribuzione del numero di partita IVA; 6) la quota di contributo per l'assicurazione obbligatoria contro la tubercolosi; 7) l'imposta straordinaria sul patrimonio netto delle imprese.

Dalla relativa disciplina si evince che l'IRAP è un'imposta di tipo reale, che colpisce tutte le attività produttive esercitate sul territorio regionale, sulla base del valore aggiunto prodotto.

Più precisamente per il D.P.R. n. 446 del 1997, art. 2, presupposto della imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione od allo scambio di beni, ovvero alla prestazione di servizi.

Tale imposta si applica (art. 4, del citato D.P.R.) sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione.

Essa è dovuta alla Regione nel cui territorio è realizzato il valore della produzione netta.

L'art. 24, del D.P.R. in questione fissa i poteri delle Regioni e prevede che queste possano disciplinare con legge le procedure applicative dell'IRAP. Il successivo art. 25, prevede che, fino a quando non avranno effetto le leggi regionali di cui all'art. 24, per le attività di controllo e di verifica della dichiarazione, per l'accertamento e per la riscossione dell'imposta regionale, nonchè per il relativo contenzioso si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi (vale a dire la medesima disciplina che veniva applicata in precedenza per l'ILOR). Gli artt. 26 e 27, prevedono l'attribuzione di una parte del gettito della imposta allo Stato, alle Province ed ai Comuni. L'art. 44 dispone che ai fini dell'applicazione dei trattati internazionali in materia tributaria, l'imposta regionale sulle attività produttive è equiparata ai tributi erariali aboliti con l'art. 36, (tra i tributi erariali non aventi il carattere di imposta straordinaria figura nell'art. 36 soltanto l'ILOR).

La Corte Costituzionale con la sentenza n. 156 del 2001 ha affermato che l'IRAP non colpisce il reddito personale del contribuente, ma è una imposta reale che colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate e che, quindi, include tra i soggetti passivi di imposta anche i lavoratori autonomi, purchè esercenti attività autonomamente organizzate, cioè quelle attività di lavoro autonomo svolte con l'ausilio di organizzazioni di capitali o lavoro altrui (la Corte Costituzionale con la sentenza suindicata ha affrontato e risolto, per quanto riguarda i lavoratori autonomi, la medesima questione che si era presentata per l'applicazione dell'ILOR ai lavoratori autonomi, con riferimento ai limiti di applicabilità dell'imposta, risolta con la citata sentenza n. 42 del 1980, escludendo che l'IRAP possa essere applicata anche ai lavoratori autonomi che svolgono la loro attività senza giovarsi di una organizzazione produttiva (costituita da beni strumentali e

lavoratori dipendenti).

Nella sentenza n. 296 del 2003, anch'essa in tema di imposta regionale sulle attività produttive, al fine di stabilire la natura della imposta e le competenze legislative spettanti alle regioni a statuto ordinario, la Corte Costituzionale ha posto in evidenza che il D.Lgs. n. 446 del 1997, *art.* 15, individua come destinatane del tributo le Regioni a statuto ordinario, che l'art. 16, comma 3, attribuisce alle medesime una limitata facoltà di variazione dell'aliquote, che l'art. 24, comma 1, attribuisce alle Regioni il potere di disciplinare con legge, "nel rispetto dei principi in materia di imposte sul reddito e di quelli recati dal presente titolo", le procedure applicative dell'imposta.

Dopo aver analizzato detti contenuti normativi la Corte ha affermato che " la circostanza che l'imposta sia stata istituita con legge statale e che alle Regioni a statuto ordinario, destinatane del tributo, siano attribuite competenze di carattere solo attuativo, rende palese che l'imposta stessa nonostante la sua denominazione - non può considerarsi "tributo proprio della regione", nel senso in cui oggi tale espressione è adoperata dall'art. 119 Cost., comma 2, essendo indubbio il riferimento della norma costituzionale ai soli tributi istituiti dalle regioni con propria legge, nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale. Ne discende che, allo stato, la disciplina sostanziale della imposta non è divenuta oggetto di legislazione concorrente, ai sensi dell'art. 117 Cost., comma 3, ma rientra tuttora nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto dall'art. 117 Cost., comma 2, lett. e)".

Da quanto precede si evince in sintesi che l'IRAP, come la precedente ILOR,è una imposta erariale, reale (diretta a colpite le fonti di ricchezza di carattere patrimoniale); che per l'accertamento, la riscossione ed il contenzioso dell'IRAP si applica la medesima disciplina dell'ILOR; che, come si evince dal citato D.Lgs. n 446 del 1997, art. 36, è destinata ad integrare il gettito finanziario venuto meno con l'abolizione dell'ILOR.; che è stata equiparata all'ILOR ai fini dell'applicabilità dei trattati internazionali in materia tributaria.

L'art. 2745 c.c., dispone che il privilegio è accordato dalla legge in considerazione della causa del credito.

L'art. 2752 c.c., comma 1, accorda il privilegio generale sui mobili del debitore ai crediti dello Stato per l'imposta sul reddito delle persone fisiche, per l'imposta sul reddito delle persone giuridiche, per l'imposta locale sui redditi e (nella nuova formulazione) anche per l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

L'art. 2752 c.c., comma 2, prevede altresì che hanno privilegio generale sui mobili del debitore i crediti dello Stato per le imposte, le pene pecuniarie e le soprattasse dovute secondo le norme relative all'imposta sul valore aggiunto.

L'art. 2752 c.c., comma 3, dispone, infine, che hanno lo stesso privilegio, subordinatamente a quello dello Stato, i crediti per le 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.

L'art. 53 Cost., comma 1, dispone che tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

L'obbligo di concorrere alle spese pubbliche è dettata dalla fondamentale esigenza di reperire i mezzi necessari per consentire allo Stato ed agli altri enti pubblici di poter assolvere i loro compiti istituzionali.

Tale esigenza fondamentale richiede che detti enti possano fare affidamento in tempi brevi su una consistente entità di risorse finanziarie (reperibili in gran parte attraverso prestazioni patrimoniali

imposte per legge - art. 23 Cost.), la cui riscossione quindi deve essere certa, donde la necessità di attribuire il privilegio in questione alle imposte summenzionate si da consentirne la riscossione con prelazione rispetto ad altri crediti nei confronti del debitore.

L'esigenza evidenziata costituisce "la ragione del credito" di tutti i crediti individuati dall'art. 2752 c.c., tra i quali vano inclusi anche i crediti per IRAP, tant'è vero che con la modifica intervenuta con il D.L. n. 159 del 2007, *art.* 39, comma 2, convertito in L. n. 22 del 2007, il legislatore ha riconosciuto anche per detta imposta il privilegio generale sui mobili, così implicitamente riconoscendo che anche "la causa del credito" IRAP, di cui all'art. 2745 c.c., e per la quale va riconosciuto il privilegio, è la medesima causa per la quale dall'art. 2752 c.c., il privilegio generale sui mobili è stato riconosciuto dal legislatore per l'IRPEF, l'IRPEG, l'ILOR, l'IVA, nonchè per le imposte locali menzionate nell'ultimo comma.

Se così è, il privilegio generale sui mobili, per quanto riguarda l'IRAP, deve essere riconosciuto anche per il periodo antecedente alla intervenuta modifica dell'art. 2752 c.c., dovendosi ritenere la previsione di detto privilegio implicitamente inclusa in detta norma in base ad una consentita interpretazione estensiva della stessa. Pertanto il fatto che il legislatore, nel momento in cui ha introdotto nel 1997 l'IRAP ed ha soppresso l'ILOR, non abbia provveduto a modificare contemporaneamente l'art. 2752 c.c., non deve essere interpretato come volontà di escludere dal privilegio l'IRAP, ma come una mera svista non infrequente quando vengono introdotte nell'ordinamento giuridico nuove disposizioni, cui lo stesso legislatore ha posto successivamente rimedio, eliminando ogni anomalia del sistema.

Il primo motivo di ricorso, pertanto, deve essere accolto, il che comporta la dichiarazione di assorbimento del secondo per il venir meno dell'interesse al suo esame. Anche il terzo motivo di ricorso è fondato. Va fatta una premessa di carattere preliminare.

Come osservato da autorevole dottrina, benchè la situazione del contribuente sia per certi aspetti affine a quella di qualsiasi debitore di una somma di danaro, il pagamento dei tributi non è affatto improntato alla informalità di solito esistente nei rapporti tra privati. L'amministrazione finanziaria è organizzata burocraticamente, deve gestire milioni di operazioni, ed in questo contesto anche vicende molto semplici se considerate individualmente, quali incassare un assegno o emettere una ricevuta, pongono grandi problemi organizzativi se effettuate su larga scala. L'organizzazione della riscossione richiede pertanto dei costi da sopportare ed il problema di stabilire da chi debbano essere sopportati.

Donde la necessità di una disciplina relativa alla riscossione.

Con la L. 28 settembre 1998, n. 337, il Governo è stato delegato ad emanare uno o più decreti legislativi recanti disposizioni volte al riordino della disciplina della riscossione e del rapporto con i concessionari della riscossione.

In particolare, con l'art. 1, lett. e), di detta legge il legislatore ha fissato il seguente criterio direttivo: "Previsione di un sistema di compensi collegati alle somme iscritte a ruolo effettivamente riscosse e ai costi della riscossione, normalizzati secondo criteri individuati dal Ministero delle Finanze, nonchè alla situazione socioeconomica degli ambiti territoriali con il rimborso delle spese effettivamente sostenute per la riscossione di somme successivamente sgravate, o dovute da sospetti sottoposti a procedure concorsuali".

Con il D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112, il Governo ha provveduto a disciplinare, in attuazione della delega prevista dalla L. n. 337 del 1998, il servizio nazionale della riscossione.

Con il citato D.Lgs. n. 112 del 1999, *art.* 17, è stata disciplinata la remunerazione del servizio di

riscossione.

Tale norma stabilisce che l'attività dei concessionari viene remunerata con un "aggio " sulle somme iscritte a ruolo riscosse; che tale aggio è pari ad una percentuale di tali somme da determinarsi, per ogni biennio, con decreto del Ministro delle finanze sulla base: 1) del costo normalizzato, pari al costo medio unitario del sistema (individuato utilizzando i criteri di cui al comma 1, lett. a); 2) della situazione sociale ed economica di ciascun ambito (comma 1, lett. b); 3) del tempo intercorso tra l'anno di riferimento dell'entrata iscritta a ruolo e quello in cui il concessionario può porla in riscossione (comma 1, lett. c); che l'aggio è a carico dell'ente creditore, ma che, nell'ipotesi di mancato pagamento entro la scadenza della cartella di pagamento, è in parte a carico anche del debitore e la sua misura è determinata con il summenzionato decreto del Ministero delle Finanze (comma 3); che, inoltre, al concessionario spetta il rimborso delle spese relative alle procedure esecutive, sulla base di una tabella approvata con decreto del Ministero delle Finanze, con il quale sono stabilite le modalità di erogazione del rimborso stesso; che tale rimborso è a carico dell'ente creditore, se il ruolo viene annullato per effetto di provvedimenti di sgravio o se il concessionario ha trasmesso la comunicazione di inesigibilità di cui all'art. 19, comma 1, del su menzionato decreto legislativo, mentre negli altri casi è a carico del debitore (comma 6).

La misura del rimborso delle spese relative alle procedure esecutive spettante ai concessionari del servizio nazionale della riscossione mediante ruolo e le relative modalità di erogazione sono state fissate, in attuazione del citato D.Lgs. n. 112 del 1999, *art.* 17, comma 6, con il decreto del Ministero delle Finanze 21 novembre 2000, cui sono allegate due tabelle A) e B), delle quali, nella prima, è indicata la misura del rimborso delle spese relative alle procedure esecutive spettante ai concessionari del servizio nazionale della riscossione mediante ruolo.

Il medesimo D.Lgs. n. 112 del 1999, alla sezione 4^, disciplina gli adempimenti dei concessionari nelle procedure concorsuali. In particolare all'art. 33, stabilisce che l'ente creditore iscrive a ruolo il tributo ed il concessionario provvede all'insinuazione del credito in tali procedure.

Dal su riportato quadro normativo di riferimento si ricava che il concessionario ha diritto, a titolo di remunerazione del servizio di riscossione, ad un aggio, che rappresenta per l'amministrazione finanziaria una spesa, che nella ipotesi di mancato pagamento entro la scadenza della cartella di pagamento, deve essere in parte posto a carico del debitore; che qualora il concessionario al fine di ottenere il pagamento della somma iscritta a ruolo dall'ente impositore debba provvedere alla riscossione coattiva della stessa a mezzo di azioni esecutive, al concessionario spetta il rimborso delle spese relative a tali procedure in base alla tabella di cui sopra, approvata dal Ministero delle Finanze da porsi a carico del debitore, a meno che il ruolo non venga annullato per effetto di provvedimenti di sgravio o sussista una situazione di inesigibilità del ruolo.

In virtù del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, *art.* 45, sulla riscossione delle imposte sul reddito "il concessionario procede alla riscossione coattiva delle somme iscritte a ruolo, degli interessi di mora e delle spese di esecuzione".

Detto D.P.R. dopo aver disciplinato l'espropriazione forzata (dettando disposizioni generali e disposizioni particolari in materia di espropriazione mobiliare, di espropriazione presso terzi, di espropriazione immobiliare e di espropriazione di beni mobili registrati), detta anche al capo 4^, art. 87 e segg., alcune disposizioni relative alla ammissione al passivo del fallimento e della liquidazione coatta amministrativa. Va evidenziato, altresì, che il fallimento priva il fallito dell'amministrazione e della disponibilità dei beni esistenti alla data di dichiarazione del fallimento (L. Fall., *art.* 42) e ciò al fine di procedere alla liquidazione dell'intero patrimonio del debitore per provvedere, poi, nel rispetto della par condicio creditorum, al pagamento dei vari crediti; che, pertanto, il fallimento può essere ritenuto una esecuzione generale sui beni del fallito.

Considerato che la disciplina della domanda di ammissione al passivo fallimentare è contenuta nei medesimi testi normativi che disciplinano l'esecuzione forzata e che prevedono il rimborso delle spese relative alle procedure esecutive, che la procedura concorsuale assolve nei confronti della massa dei creditori la medesima funzione che la esecuzione su singoli beni del debitore assolve nei confronti di un singolo o più creditori, non può ritenersi in alcun modo giustificato un diverso trattamento per il rimborso delle spese che il concessionario incontrata 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, come detto, può fondatamente ritenersi un esecuzione generale sull'intero patrimonio del debitore.

Va considerato, altresì, che il D.Lgs. n. 112 del 1999, *art.* 17, comma 6, si riferisce in generale alle "procedure esecutive", che la Legge Delega n. 337 del 1998, *art.* 1, comma 1, nell'indicare i principi ed i criteri da osservare nell'emanazione del decreto legislativo relativo alla disciplina della riscossione, alla lett. e), relativa alla previsione di un sistema di compensi per la riscossione, fa riferimento, tra l'altro, al rimborso delle spese dovute da soggetti sottoposti a procedure concorsuali.

Per tutte le suesposte considerazioni la disciplina relativa al rimborso delle spese relative alle procedure esecutive, di cui al su menzionato D.Lgs. n. 112 del 1999, *art.* 17, comma 6, e del relativo D.M. 21 novembre del 2000, deve ritenersi estensivamente applicabile anche alle procedure concorsuali, rientrando, peraltro, tale interpretazione nell'ambito della portata normativa della legge di delega.

Per quanto precede devono essere accolti il primo ed il terzo motivo di ricorso e deve essere dichiarato assorbito il secondo. Conseguentemente il decreto impugnato deve essere cassato e, siccome non sono necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, ammettendo al passivo del fallimento il credito di Euro 3.391,80 per IRAP in via privilegiata ed il credito di Euro 464, 82 per rimborso spese in via chirografaria, dichiarando compensate, data la novità e la complessità della materia, le spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo, dichiara assorbito il secondo, accoglie il terzo. Cassa il decreto impugnato e, decidendo nel merito, ammette al passivo del fallimento il credito per IRAP, pari ad Euro 3.391,80, in via privilegiata ed il credito di Euro 464,82 per rimborso spese in via chirografaria. Dichiara integralmente compensate tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, il 17 dicembre 2009.

Depositato in Cancelleria il 1 marzo 2010

SENTENZA

Cassazione Civile Sent. n. 17576 del 10-12-2002

Svolgimento del processo

1.1 In data 18 agosto 1989, l'Ufficio i.v.a. di Treviso invitò la Marotto B. Cornici di Marotto B. e Sossai M. S.n.c. a fornire chiarimenti in merito all'acquisto di beni, effettuato nel 1986 in sospensione d'imposta, ai sensi dell'*art.* 8 comma 1 lett. c) *del* D.P.R. n. 633 del 1972, in misura eccedente rispetto al plafond consentito dalla legge. Nonostante i chiarimenti forniti dalla Società, lo stesso Ufficio notificò a quest'ultima, in data 16 dicembre 1989, processo verbale di constatazione n. 1019-89 del 13 novembre 1989, con cui veniva accertato che la Società medesima, nel 1986, si era avvalsa della facoltà di acquistare beni e servizi in sospensione d'imposta per Lire 145.062.000; che l'ammontare delle cessioni all'esportazione, effettuate nel 1985, risultava pari a Lire 98.624.000; e che, quindi, gli acquisti del 1986 erano eccedenti dal plafond per Lire 46.438.000, sulle quali era dovuta l'i.v.a. al 18% di Lire 8.359.000. Nel processo verbale venivano, pertanto, accertate le violazioni agli *artt.* 8 *e* 28 *del* D.P.R. n. 633 del 1972 ed indicate le sanzioni pecuniarie irrogabili ai sensi degli artt. 43 comma 2 e 46 comma 1 dello stesso decreto. Su tale atto era impresso un timbro, recante la dicitura: "Sanatoria *Art.* 21 D.L. n. 69/89".

La Società, in data 29 novembre 1989 versò la somma di Lire 1.000.000 per ciascuno degli anni 1986 e 1987 ai sensi dell'*art.* 21 *del* D.L. n. 69 del 1989, conv., con mod., nella legge n. 154 del 1989, consegnando, altresì, il giorno successivo, all'Ufficio i.v.a. di Treviso la relativa istanza di definizione. Con "provvedimento di archiviazione totale di processo verbale", emesso il 16 marzo 1990, il direttore dell'Ufficio i.v.a. di Treviso - tenuto conto delle deduzioni presentate dalla Società e della sanatoria dalla stessa effettuata - ordinò l'archiviazione totale del processo verbale n. 1019-89 del 13 novembre 1959 per cessata materia del contendere. 1.2 Successivamente, con avviso n. 812264-93 del 15 novembre 1993, notificato alla Società il 29 novembre 1993, l'Ufficio i.v.a. di Treviso - richiamati esplicitamente il processo verbale di constatazione n. 1019-89 ed i rilievi in esso contenuti - rettificò la dichiarazione i.v.a. della Società relativa all'anno 1986, contestando alla stessa i medesimi rilievi, accertando un debito d'imposta di Lire 8.359.000, oltre interessi per Lire 5.050.000, ed irrogando pene pecuniarie per Lire 22.052.000. Con ricorso del 28 gennaio 1994 alla Commissione tributaria di I grado di Treviso, la Società impugnò detto avviso, chiedendone l'annullamento e deducendo, in particolare, che il rapporto tributario in questione doveva ritenersi definito sia perché ritenuto tale dall'Ufficio nel provvedimento di archiviazione del 1990, sia perché, comunque, "coperto" dall'intervenuto condono ai sensi dell'*art.* 21 *del* D.L. n. 69 del 1989.

In contraddittorio con l'Ufficio - il quale instò per la reiezione del ricorso - la Commissione adita, acquisito il predetto provvedimento di archiviazione, con decisione n. 342-8-94 del 1 giugno 1995, accolse il ricorso. 1.3 A seguito di appello dell'Ufficio, ed in contumacia della Società contribuente, la Commissione tributaria regionale di Venezia, con sentenza n. 32/13/97 del 24 luglio 1997, respinse il gravame, confermando la decisione di primo grado. In particolare, la Commissione - ripercorsa la vicenda procedimentale, dianzi riassunta (cfr., supra, n. 1.1) - ha così, tra l'altro, testualmente motivato: "....6 - Non vi è dubbio che: - il detto provvedimento (di archiviazione) riguarda il processo verbale del 13.11.1989; - l'atto di rettifica 30.10.1993 n. 812284 attiene alla stessa materia che già fu oggetto del processo verbale 13.11.1989 e del successivo provvedimento di archiviazione del 16.03.1990.

7 - L'Ufficio appellante "rammenta" l'emissione, in data 28.11.1989 di un processo verbale di constatazione che, per una prima erronea interpretazione dell'art. 21 DL n. 69-89, fu archiviato con

provvedimento privo di alcuna rilevanza esterna, in quanto mai portato a conoscenza della parte interessata. La circostanza non è controllabile. Vero è, invece, che nell'atto di rettifica il riferimento è ad un unico "processo verbale di constatazione notificato in data 15.11.1989 da secondo reparto (numero del registro interno dell'Ufficio 1019-89) a norma dell'*art.* 51 D.P.R. n. 633/72 di cui una copia è in possesso della parte....". Ora l'atto notificato il 15.11.1989 non può che essere, sul piano logico, il processo verbale di constatazione del 13.11.1989, la cui rilevanza esterna è data dal versamento effettuato dalla contribuente a CASSAMARCA il 24.11.1989 la cui prova è stata allegata all'istanza di sanatoria che l'Ufficio ha protocollato il 30.11.1989 al numero 17.4810.83 cui ha fatto seguito il provvedimento di archiviazione del 16.03.1990 nel quale il processo verbale è richiamato, non con la data di erezione, ma con quella di notifica. 8 - L'Ufficio chiede la riforma dell'impugnata decisione e la conferma del proprio "operato".

L'appello non è fondato e deve essere rigettato. La decisione (di primo grado) 27.10.1994 n. 342 è sostanzialmente esatta: si riferisce, pur attraverso una inadeguata ricostruzione del procedimento, alla materia definita con l'archiviazione del 16.03.1990 che, a sua volta, chiudeva l'iter amministrativo di controllo iniziato con l'invito alla contribuente del 18.08.1989, proseguito col processo verbale di constatazione del 13.11.1989, poi con i versamenti del 24.11.1989 per concludersi con la presentazione dell'istanza di sanatoria del 30.11.1989 e, sul piano formale, con l'archiviazione del 16.03.1990. L'"operato" dell'Ufficio non può essere confermato. Deve essere evidenziata l'inutilità dell'attività, amministrativa e giurisdizionale, successiva all'archiviazione, che poteva ben essere evitata, ed invece ha provocato dispendio di energie, di mezzi, di costi ecc. ecc. con erronea promozione di giudizi tributari....". 1.4 Avverso tale sentenza il Ministro delle Finanze ha proposto ricorso per cassazione, deducendo un unico motivo di censura. Resiste, con controricorso, la Marotto B. Cornici di Sossai Maria Grazia & C. S.a.s. (succeduta alla Marotto B. Cornici di Marotto B. e Sossai M. S.n.c.).

Motivi della decisione

2.1 Con l'unico motivo (con cui deduce: "Violazione o falsa applicazione dell'*art.* 21 *del* D.L. 2 marzo 1989 n. 69, convertito nella legge 27aprile 1989 n. 154; degli *artt.* 8, 28, 54 *e* 57 *del* D.P.R. n. 633/72. Insufficiente, e contraddittoria motivazione, in relazione all'art. 360 n. 3 e n. 5 c.p.c."), il ricorrente critica la sentenza impugnata, anche relativamente alla sua motivazione, sostenendo che: a) - l'avviso di rettifica sarebbe stato tempestivamente adottato nell'esercizio legittimo del potere di autocontrollo da parte dell'Ufficio i.v.a. di Treviso;

b) - all'esercizio di tale potere non osterebbe il provvedimento di archiviazione del 16 marzo 1990, in quanto questo costituirebbe atto meramente interno dell'Ufficio e non ufficialmente comunicato alla contribuente;

c) - nel merito, al rapporto tributario de quo non sarebbe applicabile il condono previsto dall'*art.* 21 *del* D.L. n. 69 del 1989. Nel resistere al ricorso, la Società Marotto invoca più volte, tra gli altri argomenti difensivi, lo stato di legittimo affidamento in cui essa versava a seguito della indicazione, da parte dell'Ufficio impositore, della sanabilità della violazione contestatale ai sensi dell'*art.* 21 *del* D.L. n. 69 del 1989 e del provvedimento di archiviazione del processo verbale di constatazione per cessata materia del contendere, adottato dallo stesso Ufficio: in particolare, e tra l'altro, laddove deduce che, "confidando nell'archiviazione del processo verbale...., la contribuente si lasciò sfuggire ulteriori possibilità offerte dall'ordinamento per definire le violazioni contestate, ed in particolare il condono di cui agli artt. 44 ss. legge 39 dicembre 1991 n. 413...." (cfr., Controricorso, pag. 3); e, laddove chiede, sia pure in via ulteriormente subordinata, delle sanzioni

irrogate dall'Ufficio "per l'obiettiva incertezza dei dati normativi (dimostrati dallo stesso comportamento ondivago della P.A.), per l'incolpevole affidamento ingenerato nella contribuente dal comportamento iniziale dell'Ufficio circa la possibilità di accedere alla sanatoria di cui all'*art.* 21 D.L. n. 69/89, per la buona fede del contribuente mantenuta costantemente nel rapporto con la P.A..." (cfr., Controricorso, pag. 12).

2.2 Il ricorso deve essere respinto, previa correzione della motivazione della sentenza impugnata - ai sensi del combinato disposto degli *artt.* 62 comma 2 *del* D.Lgs. n. 546 del 1992 e 384 comma 2 cod. proc. civ. - essendo il suo dispositivo conforme al diritto. La presente fattispecie - come emerge chiaramente dalla vicenda procedimentale dianzi riassunta, precedente alla notificazione dell'avviso di rettifica, impugnato con il ricorso introduttivo del presente giudizio, quale risulta compiutamente sia dalla motivazione della sentenza impugnata, sia dal contenuto del controricorso, non smentito, quanto alla ricostruzione della vicenda stessa, dalla controparte ricorrente (cfr., supra, nn. 1.1 e 1.3) - è connotata dalle specifiche ed incontestate circostanze, secondo cui:

a) - a seguito di richiesta di chiarimenti dell'Ufficio i.v.a di Treviso alla Società Marotto, in merito al ritenuto "sfondamento", per l'anno 1986, del plafond di acquisto di beni in sospensione d'imposta di cui all'*art.* 8 comma 1 lett. c) *del* D.P.R. n. 633 del 1972 e delle giustificazioni addotte in risposta dalla Società, l'Ufficio stesso notificò a quest'ultima, in data 16 dicembre 1989, processo verbale di constatazione n. 1019-89 del 13 novembre 1989, nel quale venivano accertate le violazioni di cui agli artt. 8 e 28 del decreto i.v.a.; b) sul processo verbale di constatazione era impresso il timbro, recante la dicitura: "Sanatoria *Art.* 21 D.L. n. 69/89";

c) - la Società provvide tempestivamente, per gli anni 1986 (in contestazione) e 1987, agli adempimenti prescritti dall'*art.* 21 comma 5 *del* D.L. n. 69 del 1989, conv., con mod., nella legge n. 154 del 1989: e cioè, al versamento delle somme previste dalla predetta disposizione di condono ed alla presentazione della relativa, apposita istanza;

d) - l'Ufficio i.v.a. di Treviso, con provvedimento del 16 marzo 1990, preso atto dell'intervenuto condono, archiviò il succitato processo verbale di constatazione "per cessazione della materia del contendere";

e) - con avviso notificato alla Società il 29 novembre 1993, il medesimo Ufficio i.v.a. di Treviso, richiamando il predetto processo verbale di constatazione, rettificò la dichiarazione i.v.a. della contribuente relativa all'anno 1986. Orbene, ciò premesso, la specifica questione, che, per la prima volta, viene sottoposta all'esame di questa Corte, consiste nello stabilire se, in una fattispecie siffatta - caratterizzata, cioè, dall'emanazione di un atto impositivo fondato su determinati presupposti di fatto e di diritto (nella specie, processo verbale di constatazione di violazioni alla disciplina dell'i.v.a.); dall'indicazione al contribuente, contenuta nello stesso atto, da parte dell'ufficio impositore, della facoltà di tenere un determinato comportamento (nella specie, indicazione della facoltà di avvalersi di una disposizione di condono: *art.* 21 *del* D.L. n. 69 del 1989); da un susseguente comportamento del contribuente conforme alla indicazione ricevuta (nella specie, esercizio della predetta facoltà di avvalimento della disposizione di condono); e dalla adozione, da parte dello stesso ufficio, di un formale provvedimento di chiusura del procedimento impositivo (nella specie, provvedimento di archiviazione del processo verbale di constatazione per cessazione della materia del contendere) -, il medesimo ufficio impositore, nell'esercizio della potestà di "autotutela" (nella specie, in malam partem nei confronti del contribuente, per ritenuta inapplicabilità della predetta disposizione di condono), possa, o non, legittimamente emettere, nei confronti dello stesso contribuente, un provvedimento impositivo (nella specie, avviso di rettifica, impugnato con il ricorso introduttivo del presente giudizio) fondato sugli identici presupposti di fatto e di diritto del precedente atto di imposizione (nella specie, processo verbale di

constatazione), che ha dato inizio al relativo procedimento e che ha cessato di avere efficacia in forza del provvedimento di chiusura del procedimento stesso. La risposta negativa al quesito si impone per le considerazioni che seguono.

A) - L'*art.* 10 *della* legge 27 luglio 2000 n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente) - che reca la rubrica: "Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente" - dispone, al comma 1, che "i rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede". Il suo secondo comma stabilisce, poi, che "non sono irrogate sanzioni nè richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa".

Tali disposizioni debbono essere interpretate ed applicate alla luce di quanto affermato nell'art. 1 della stessa legge: - "Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali" (comma 1); - "Le regioni a statuto ordinario regolano le materie disciplinate dalla presente legge in attuazione delle disposizioni in essa contenute" (comma 3 primo periodo); - "Le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano provvedono.... ad adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali contenute nella medesima legge" (comma 3 secondo periodo); - "Gli enti locali provvedono.... ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dalla presente legge" (comma 4). In particolare - come risulterà chiaramente dalle successive osservazioni - l'autoqualificazione delle disposizioni della legge come "principi generali dell'ordinamento tributario" trova puntuale rispondenza nella effettiva natura della maggior parte delle disposizioni stesse, quale si desume dal loro contenuto normativo, dal loro oggetto, dal loro scopo e dalla loro incidenza nei confronti di altre norme della legislazione e dell'ordinamento tributari, nonché dei relativi rapporti.

Questa Corte, nella sentenza n. 4760 del 2001 - nell'affermare il principio, secondo cui l'*art.* 44 *del* D.P.R. n. 602 del 1973 deve essere interpretato nel senso che gli interessi sui crediti d'imposta decorrano fino alla data di emissione dell'ordinativo di pagamento, in quanto ritualmente e tempestivamente notificato - ha precisato che il significato della citata norma va desunto alla luce dell'*art.* 6 comma 1 *della* legge n. 212 del 2000, che sancisce il principio della "conoscenza degli atti"; ed ha aggiunto, sul piano più generale, che "l'art. 6...., inquadrato nella enunciazione di cui all'art. 1 della medesima legge..., assume un inequivocabile valore interpretativo. Si tratta, cioè, di un principio che deve aiutare l'interprete a ricavare dalle norme il senso che le renda compatibili con i principi costituzionali citati". Siffatto orientamento deve essere confermato con gli svolgimenti e con gli approfondimenti qui di seguito argomentati.

Quale che possa essere l'incidenza dei quattro enunciati normativi contenuti nel primo comma dell'*art.* 1 *della* legge n. 212 del 2000 (e cioè: autoqualificazione delle disposizioni dello Statuto come attuative delle norme costituzionali richiamate e come "principi generali dell'ordinamento tributario"; divieto di deroga o modifica delle disposizioni stesse in modo "tacito", ovvero mediante leggi speciali), complessivamente considerati, sull'efficacia delle disposizioni statutarie dal punto di vista del sistema costituzionale delle fonti (vale a dire, ad esempio, sul piano della loro "forza" "attiva" e "passiva", ovvero della loro attitudine ad essere qualificate quali possibili parametri, "integrativi" delle norme costituzionali "attuate", nel giudizio di costituzionalità delle leggi) - delicato e complesso problema, questo (relativo, in altri termini, alla possibilità ed alla

efficacia di "norme sulla normazione" contenute in fonti pariordinate a quelle che si intendono disciplinare), che, in questa sede e con riferimento alla fattispecie, non rileva immediatamente - è certo, però, che alle specifiche "clausole rafforzative" di autoqualificazione delle disposizioni stesse come attuative delle norme costituzionali richiamate e come "principi generali dell'ordinamento tributario" deve essere attribuito un preciso valore normativo.

Infatti, quest'ultima espressione, in particolare, deve essere intesa come formulazione sintetica di quattro diversi e specifici significati: in primo luogo, quello di "principi generali del diritto, dell'azione amministrativa e dell'ordinamento particolare tributari" (artt. 3 e 5 - 19, che dettano disposizioni volte sia a disciplinare l'efficacia temporale delle norme tributarie, sia ad assicurare la "trasparenza" dell'attività stessa, sia, come è stato rilevato esattamente in dottrina, ad "orientare in senso garantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario"); in secondo luogo, quello di "principi fondamentali della legislazione tributaria", tesi a vincolare in vario modo l'attività del futuro legislatore tributario, statale e regionale, sia nella scelta della fonte di produzione (artt. 1 comma 2 e 4) e del relativo oggetto (art. 2 comma 2), sia nella tecnica di redazione delle leggi (art. 2 commi 1, 3 e 4); in terzo luogo, quello di "principi fondamentali della materia tributaria", in relazione all'esercizio della relativa potestà legislativa "concorrente" da parte delle Regioni (cfr. combinato disposto degli artt. 1 comma 3 primo periodo della legge, 117, commi 2 lett. e quarto periodo e 3, e 119 commi 1 e 2 Cost., nei testi sostituiti, rispettivamente, dagli *artt.* 3 *e* 5 *della* legge costituzionale n. 3 del 2001); ed infine, quello di "norme fondamentali di grande riforma economico sociale", in relazione all'esercizio della potestà legislativa "esclusiva" da parte delle Regioni ad autonomia speciale e delle Province autonome di Trento e di Bolzano (cfr. artt. 1 comma 3 secondo periodo della legge e 116 comma 1 Cost., nel testo sostituito dall'*art.* 2 *della* legge costituzionale n. 3 del 2001, nonché art. 10 di quest'ultima legge), naturalmente laddove, in tutte o in alcune delle disposizioni statutarie, sia possibile individuare, secondo i criteri elaborati dalla Corte costituzionale, siffatta caratteristica.

Tanto premesso - e tenuto conto, da un lato, che, alla base delle predette quattro "clausole, rafforzative" dell'efficacia delle disposizioni statutarie sta, comunque, l'esplicita intenzione del legislatore, acché le disposizioni stesse (al di là di ogni eventuale ostacolo "formale" o sistematico) magis valeant nella legislazione tributaria; e, dall'altro, che è insita nella categoria dei "principi giuridici" la funzione di orientamento ermeneutico ed applicativo vincolante nell'interpretazione del diritto (cfr., ad es., art. 12 comma 2 secondo periodo delle disposizioni sulla legge in generale) - il tratto comune ai quattro, distinti significati della locuzione "principi generali dell'ordinamento tributario" è costituito, quantomeno, dalla "superiorità assiologica" dei principi espressi o desumibili dalle disposizioni dello Statuto e, quindi, dalla loro funzione di orientamento ermeneutico, vincolante per l'interprete: in altri termini, il dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla legge n. 212 del 2000, deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi statutari. Siffatta prospettiva appare ulteriormente confermata da quanto stabilito nell'art. 16 comma 1 dello Statuto, laddove il Governo viene delegato "ad emanare... uno o più decreti legislativi recanti le disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti strettamente necessarie a garantirne la coerenza con i principi desumibili dalle disposizioni della presente legge". È noto che tale delega è stata esercitata dal Governo con l'adozione del (solo) D.Lgs. 26 gennaio 2001 n. 32.

Ma, al di là del concreto esercizio della delega, conta sottolineare la volontà esplicita del legislatore delegante - ovviamente consapevole della mole enorme "delle leggi tributarie vigenti" e, quindi, della inevitabilità di limitare la delega alla emanazione delle "disposizioni correttive strettamente necessarie a garantire la coerenza delle leggi tributarie vigenti con i principi statutari" (e cioè, alla emanazione di quelle disposizioni relative alle "leggi tributarie vigenti" di più frequente

applicazione: come è dimostrato dal contenuto, quantitativamente modesto, delle modificazioni apportate dal D.Lgs. n. 32 del 2001) - di riaffermare, in consonanza con l'art. 1 comma 1, la necessità di "garantire la coerenza delle leggi tributarle vigenti (id est: di tutte le leggi tributarie vigenti) con i principi desumibili dalle disposizioni" dello Statuto. In altre parole - se le "disposizioni correttive" del D.Lgs. n. 32 del 2001 per definizione, "garantiscono la coerenza" delle (sole) leggi ivi considerate con i principi statutari - identica coerenza deve essere assicurata non soltanto nell'esercizio dell'attività del futuro legislatore tributario, ma anche nell'esercizio dell'attività dell'interprete, che tali principi è chiamato ad applicare anche con riferimento a leggi tributarie "non corrette" dal legislatore delegato, e cioè a "tutte le altre" leggi tributarie vigenti. Il predetto valore ermeneutico dei principi statutari si fonda su un duplice rilievo. In primo luogo, su quello, secondo cui l'interpretazione conforme a Statuto si risolve, in definitiva, nell'interpretazione conforme alle norme costituzionali richiamate, che lo Statuto stesso dichiara esplicitamente di attuare nell'ordinamento tributario.

In secondo luogo e conseguentemente, su quello, secondo cui (alcuni de) i principi posti dalla legge n. 212 del 2000 - proprio in quanto esplicitazioni generali, nella materia tributaria, delle richiamate norme costituzionali - debbono ritenersi "immanenti" nell'ordinamento stesso già prima dell'entrata in vigore dello Statuto e, quindi, vincolanti l'interprete in forza del fondamentale canone ermeneutico della "interpretazione adeguatrice" a Costituzione: cioè, del dovere dell'interprete di preferire, nel dubbio, il significato e la portata della disposizione interpretata conformi a Costituzione. Siffatto valore opera, tuttavia, nei limiti del più generale principio di irretroattività della legge. Deve distinguersi, infatti, nell'ambito delle disposizioni statutarie, tra quelle espressive di principi già "immanenti" nel diritto o nell'ordinamento tributari e quelle che - pur dettate in attuazione delle richiamate norme costituzionali - presentano, invece, un contenuto totalmente o parzialmente innovativo rispetto allo stato della legislazione tributaria preesistente: quali esempi delle prime, possono indicarsi, alla luce della giurisprudenza (anche) di questa Corte, il primo periodo del primo comma dell'art. 6 ("conoscenza degli atti": cfr. Cass. n. 4760 del 2001 cit.), alcune delle norme poste dai primi tre commi dell'art. 7, in materia di "chiarezza e motivazione degli atti", ed i primi due commi del citato art. 10; come criteri identificativi delle seconde - avuto riguardo al contenuto ed all'orientamento prevalentemente "garantistici" dello Statuto - possono indicarsi quelli della istituzione ex novo, in favore del contribuente, di garanzie o dell'ampliamento significativo di garanzie già esistenti (esempi emblematici ne sono le disposizioni in materia di interpello del contribuente, dettate dall'art. 11, e, almeno in parte, quelle in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, dettate dall'art. 12).

B) - Tenuto conto delle argomentazioni finora svolte, non può esservi dubbio che anche i principi della "collaborazione", della "buona fede" e dell'"affidamento" nei rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria, sanciti dai primi due commi dell'*art.* 10 *della* legge n. 212 del 2000, dianzi riprodotti (cfr., supra, lett. A) - anche perché immediatamente deducibili, rispettivamente, dai principi di "buon andamento" e di "imparzialità" dell'amministrazione, di "capacità contributiva" e di eguaglianza (sub specie del rispetto del canone della ragionevolezza), garantiti dagli artt. 97 comma 1, 53 comma 1 e 3 comma 1 Cost. - debbono essere annoverati tra quelli "immanenti" nel diritto e nell'ordinamento tributari già prima dell'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente (prima, cioè, del 1 agosto 2000: cfr. *art.* 21 *della* legge n. 212 del 2000) Siffatto carattere "immanente" di detti principi si desume chiaramente, oltreché dalle prime pronunce di questa Corte in tema di Statuto del contribuente, anche dagli orientamenti giurisprudenziali elaborati dal Giudice delle leggi, dal Giudice Comunitario e dal Giudice amministrativo. Così, nell'affrontare il problema dei limiti alla efficacia retroattiva delle leggi interpretative, la Corte costituzionale, in alcune recenti pronunce (Cfr. sentt. nn. 211 del 1997, 416

del 1999 e 525 del 2000, peraltro già anticipate, tra altre, dalle sentt. nn. 349 del 1985, 822 del 1988 e 390 del 1995) li ha individuati - oltreché in quello previsto esplicitamente per la materia penale (art. 25 comma 2 Cost.) - in quelli "che attengono alla salvaguardia di norme costituzionali, tra i quali i principi generali di ragionevolezza e di uguaglianza, quello della tutela dell'affidamento legittimamente posto nella certezza dell'ordinamento giuridico, e quello delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario"; ed ha precisato, in particolare, che quello "sull'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica (è) principio che, quale elemento essenziale della Stato di diritto, non può essere leso da norme con effetto retroattivo che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti" (tali espressioni sono tratte dalla sentenza n. 525 del 2000, n. 2 del Considerato in diritto, con cui la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale, per violazione dell'art. 3 comma 1 Cost., dell'*art.* 21 comma 1 *della* legge 13 maggio 1999 n. 133, nella parte in cui estende anche al periodo anteriore alla sua entrata in vigore l'efficacia della interpretazione autentica, da essa dettata, dell'*art.* 38 comma 2 *del* D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, "poiché in questo modo è stato frustrato l'affidamento dei soggetti nella possibilità di operare sulla base delle condizioni normative presenti nell'ordinamento in un dato periodo storico, senza che vi fosse una ragionevole necessità di sacrificare tale affidamento nel bilanciamento con altri interessi costituzionali": cfr. n. 3 del Considerato in diritto).

Anche la Corte di Giustizia delle Comunità europee ha da tempo e costantemente affermato che quelli della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto costituiscono principi generali del diritto e dell'ordinamento comunitari (cfr., e pluribus, sentt. 3 maggio 1978, in causa 112-77, e 21 settembre 1983 in cause riunite 205 - 215-82). In particolare attuazione di tali principi, e con specifico riferimento alla fattispecie, la Corte comunitaria - sulla base della premessa, secondo cui il diritto di esigere la tutela del legittimo affidamento si estende a chiunque si trovi in una situazione dalla quale risulti che l'amministrazione comunitaria gli ha dato aspettative fondate (cfr. sent. 19 maggio 1983, in causa 289-81; nonché Tribunale di primo grado, sent. 17 dicembre 1998, in causa T - 203-96) - ha stabilito, tra l'altro, che la revoca di un atto amministrativo favorevole è generalmente soggetta a condizioni molto rigorose; sicché - pur se è innegabile che ogni istituzione comunitaria, la quale accerta che un atto da essa emanato è viziato da illegittimità, ha il diritto di revocarlo entro un termine ragionevole con effetto retroattivo - tale diritto può essere limitato dalla necessità di rispettare il legittimo affidamento del destinatario dell'atto, che può aver fatto affidamento sulla legittimità dello stesso, allorquando nessun interesse di ordine pubblico prevale sull'interesse del destinatario a conservare una situazione che egli poteva considerare stabile e nulla attesta che il destinatario abbia provocato l'atto mediante indicazioni false o incomplete; in proposito, la Corte ha precisato che il momento determinante per stabilire quando nasce il legittimo affidamento del destinatario di un atto amministrativo è la notifica dell'atto stesso e non la data della sua adozione o della sua revoca, e che, una volta acquisito, il legittimo affidamento nella legittimità di un atto amministrativo favorevole non può poi venire scalzato (cfr. sent. 17 aprile 1997, in causa C - 90-95; cfr anche sentt. 26 febbraio 1987, in causa 15-85, e 20 giugno 1991, in causa C - 248-89).

Del pari, il supremo Giudice amministrativo ha sempre considerato i principi della buona fede e del legittimo affidamento tra i canoni regolatori ultimi dei rapporti tra Pubblica Amministrazione ed amministrati nelle più diverse fattispecie (cfr. Cons. St., sez. V, sent. n. 206 del 1981, sez. IV, sent. n. 651 del 1986 e Ad. plen., sent. n. 11 del 1993). E così, il Consiglio di Stato (sez. IV, sent. n. 1815 del 1998) ha stabilito che, nei procedimenti amministrativi, l'istruttoria è informata al principio dell'iniziativa d'ufficio e del potere - dovere del responsabile del procedimento di acquisire d'ufficio (nell'ottica della tutela della buona fede e dell'affidamento del cittadino, nonché del rispetto del canone costituzionale dell'imparzialità della P.A.) ogni elemento utile e di invitare gli interessati a

regolarizzare istanze e dichiarazioni incomplete, oppure esibire documenti mancanti, come prevede l'*art.* 6 lett. b) *della* legge n. 241 del 1990, il quale stabilisce, tra l'altro, che il responsabile del procedimento adotta ogni misura per l'adeguato e sollecito svolgimento dell'istruttoria", "può chiedere il rilascio di dichiarazioni e la rettifica di dichiarazioni o istanze erronee o incomplete" e "può ordinare esibizioni documentali". Ancora, ad es., in numerose decisioni, è stato affermato il principio, secondo cui la determinazione di recupero di somme indebitamente pagate è un tipico provvedimento di annullamento d'ufficio, destinato ad eliminare gli atti in base ai quali l'indebito pagamento è stato effettuato, talché, alla stregua dei principi generali, essa può essere legittimamente adottata solo se il pubblico interesse perseguito non collida con situazioni giuridiche contrarie, quale quella conseguente, in base al principio dell'affidamento, alla percezione in buona fede, da parte dell'interessato, delle somme non dovute (cfr., e pluribus, Cons. St., sez. IV, decc. nn. 320, 414 e 2090 del 1977; sez. VI, decc. n. 160 del 1980, 77 e 559 del 1985). Più in generale, il Consiglio di Stato ha più volte ribadito che è conforme ai principi di giustizia e di buona amministrazione che il potere di autotutela sia esercitato nella ponderazione dell'interesse privato, che viene sacrificato, in comparazione con quello pubblico - ulteriore rispetto a quello generico al mero ripristino della legalità - avuto riguardo all'affidamento riposto nella legittimità dell'azione amministrativa (cfr., e pluribus, sez. IV, sentt. nn. 9 del 1984, 704 del 1992, 399 del 1996); ed ha precisato, per un verso, che tale ponderazione - necessaria quando dall'annullamento d'ufficio derivi un danno per il privato - non lo è quando si tratti di rimuovere un ingiusto vantaggio dallo stesso conseguito, e, per l'altro, che il potere di annullamento d'ufficio può essere limitato, proprio sulla base del principio generale della tutela dell'affidamento del privato, dallo stesso trascorrere del tempo, che abbia consolidato la situazione giuridica di vantaggio acquisita dal privato medesimo (cfr., ad es., sez. VI, sent. n. 520 del 1996, sez. V, sentt. nn. 1253 del 1996 e 161 del 1998). Senza contare, poi, le più diverse fattispecie, nei vari settori del diritto amministrativo, nelle quali è stata data prevalenza al principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino di fronte all'azione della P.A. (ad es., nell'interpretazione ed applicazione dei bandi di concorso: cfr. Cons. St., sez. V, sent. n. 582 del 1997; ovvero quale limite al potere discrezionale dell'autorità amministrativa, competente alla pianificazione urbanistica, di modificare, senza congrua motivazione, precedenti piani di lottizzazione, proprio in ragione dell'esigenza di tutelare l'affidamento che il cittadino fonda su tali piani: cfr. Cons. St., sez. IV, sent. n. 1785 del 1999).

Nella prospettiva finora indicata si collocano anche le prime pronunce di questa Corte, che hanno fatto applicazione delle disposizioni statutarie. E così, oltre alla sentenza n. 4760 del 2001, già menzionata (cfr., supra, lett. A), è stato escluso, in forza del principio tempus regit actum, che le norme di natura procedimentale dello Statuto possano essere applicate retroattivamente (nella specie decisa da Cass. n. 12462 del 2001, l'art. 6 comma 2, che statuisce, a carico dell'Amministrazione il dovere di previa informazione del contribuente nelle ipotesi di mancato riconoscimento di un credito o di irrogazione di una sanzione; e l'art. 6 comma 5, che stabilisce il dovere di previo interpello del contribuente nelle ipotesi di iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, ovvero di emersione della spettanza di un minore rimborso di imposta rispetto a quello richiesto, "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione": cfr. anche sent. n. 16097 del 2000), proprio perché, tenuto conto dello stato della legislazione preesistente, le disposizioni di tale natura, in linea di massima, istituiscono nuove garanzie in favore del contribuente, o ampliano significativamente garanzie già previste in misura minore. Ancora, la disposizione di cui al primo periodo del comma 4 dell'art. 6 - secondo cui "al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente" - è stata ritenuta espressiva del "principio di collaborazione" nei rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria (art. 10 comma 1) ed operante non soltanto nel procedimento

impositivo, ma anche nel processo, con conseguente sua incidenza sul regime della distribuzione dell'onere probatorio (cfr. sentt. nn. 12284 e 14141 del 2001).

Infine, con specifico riferimento al principio della tutela del legittimo affidamento, esso è stato applicato in fattispecie relative alle ipotesi prefigurate dall'art. 10 comma 2 dello Statuto (cfr. sentt. nn. 14782 del 2001 e 2133 del 2002): nella seconda sentenza, in particolare, è stato affermato il principio, secondo cui le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti e di obblighi, per cui, qualora il contribuente si sia conformato ad un'interpretazione erronea data dall'amministrazione finanziaria in una circolare, successivamente modificata, è esclusa (soltanto) l'irrogazione delle relative sanzioni proprio in base al principio della tutela dell'affidamento espressamente sancito dall'*art.* 10 comma 2 *della* legge n. 212 del 2000. Si può, pertanto, concludere, con specifico riferimento al principio della "tutela del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica" - quale "elemento essenziale dello Stato di diritto", ancorato dalla Corte costituzionale al principio di eguaglianza dinanzi alla legge, sub specie del rispetto del canone della ragionevolezza, di cui all'art. 3 comma 1 Cost. - che il principio stesso, mutuato da quelli civilistici della buona fede e dell'affidamento incolpevole nei rapporti fondati sulla autonomia privata, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico - e, quindi, anche in quelli tributari - e costituisce un preciso limite all'esercizio sia dell'attività legislativa, sia dell'attività amministrativa, e tributaria in particolare; nonché, come già sottolineato, un altrettanto preciso vincolo ermeneutico per l'interprete delle disposizioni tributarie, in forza di quanto stabilito dall'art. 10 comma 1 dello Statuto.

Da ciò consegue, in particolare, relativamente alla materia tributaria, che il principio della tutela del legittimo affidamento - il quale, proprio perché esistente ed operante anche nel diritto e nell'ordinamento tributari già prima dell'entrata in vigore dello Statuto, è stato soltanto reso esplicito dalla disposizione da ultimo citata - deve essere applicato, ove ne sussistano i presupposti e secondo le circostanze del caso concreto, in tutti i rapporti tributari, anche se sorti, quale quello di specie, in epoca anteriore all'entrata in vigore della legge n. 212 del 2000. C) - L'*art.* 10 comma 1 *della* legge n. 212 del 2000 (cfr., supra, lett. A) stabilisce le regole generali di comportamento ("collaborazione" e "buona fede" in senso oggettivo, appunto) - che debbono sempre informare lo svolgimento delle attività di amministrazione finanziaria e contribuente nei loro reciproci rapporti. Se si tiene conto che tali attività sono, in linea di massima, disciplinate dalla legge (in senso materiale) e svolte mediante atti formali, risulta evidente la funzione di "integrazione" della disciplina legislativa - relativamente a diritti ed obblighi reciproci da questa non espressamente considerati e fondati proprio sull'osservanza o sulla violazione dei detti canoni di comportamento - assegnata dal legislatore dello Statuto alle predette regole: le quali, perciò, debbono "improntare" tutti i rapporti giuridici tributari, e cioè tutte le attività mediante le quali essi si costituiscono, si svolgono e si esauriscono. Sono note sia la difficoltà di dare una precisa definizione contenutistica a categorie giuridiche tanto generali, sia l'opportunità, comunemente avvertita, di affidarne la progressiva elaborazione, con l'ausilio delle "griglie" teoriche proprie della riflessione dottrinale, alla giurisprudenza di merito e di legittimità nel quotidiano confronto con le fattispecie concrete alle stesse sottoposte.

Tuttavia - anche sulla base del rilievo che l'art. 10 comma 1 si riferisce ad un unico principio "della collaborazione e della buona fede", trattando i due diversi termini quasi come espressione di un'endiadi - può osservarsi, innanzitutto, che il termine "collaborazione" allude, per un verso, ai principi di "buon andamento", "efficienza" ed "imparzialità" dell'azione amministrativa tributaria di cui all'art. 97 comma 1 Cost. (richiamato dall'art. 1 comma 1 dello Statuto), e, per l'altro, a comportamenti non collidenti con il dovere, sancito dall'art. 53 comma 1 Cost. (anch'esso richiamato dalla predetta disposizione statutaria) ed imposto a "tutti" i contribuenti, di "concorrere

alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"; in secondo luogo, che il termine "buona fede", se riferito all'amministrazione finanziaria, coincide, almeno in gran parte, con i significati attribuibili al termine "collaborazione", posto che entrambi mirano ad assicurare comportamenti dell'amministrazione stessa "coerenti", vale a dire "non contraddittori" o "discontinui" (mutevoli nel tempo); ed infine, che il medesimo termine, se riferito al contribuente, presenta un'analoga, parziale coincidenza con quello di "collaborazione" ed allude ad un generale dovere di correttezza, volto ad evitare, ad es., comportamenti del contribuente capziosi, dilatori, sostanzialmente connotati da "abuso" di diritti e/o tesi ad "eludere" una "giusta" pretesa tributaria.

L'art. 10 comma 2, a sua volta, esclude l'irrogazione di sanzioni e/o la richiesta di interessi moratori nei confronti del contribuente in due sole ipotesi: "qualora (il contribuente) si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificati dall'amministrazione stessa"; ovvero, "qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa". È evidente che, alla base di siffatte ipotesi, sta la tutela - espressamente limitata alla esclusione della irrogazione di sanzioni e/o della richiesta di interessi moratori - dell'affidamento del contribuente, ingenerato in quest'ultimo o dalla conformazione del proprio comportamento ad indicazioni ricevute dalla stessa amministrazione finanziaria, ovvero da un comportamento immediatamente determinato da ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione medesima.

A ben vedere - ed alla luce delle considerazioni dianzi svolte, per delineare i contenuti dei principi di collaborazione e di buona fede - può osservarsi che il principio della tutela dell'affidamento del contribuente ne costituisce un mero svolgimento: infatti - se, in base ai principi della collaborazione e della buona fede, l'amministrazione finanziaria ha il dovere di esercitare la propria attività e di adottare le proprie decisioni, oltreché in modo legittimo (in base al generale principio di legalità dell'azione amministrativa), anche in maniera "coerente", nel senso prima indicato - qualsiasi comportamento dell'amministrazione stessa non conforme a tali canoni può essere idoneo a costituire, secondo le circostanze del caso concreto, in capo al contribuente in buona fede (in senso oggettivo), cui non sia addebitabile alcun comportamento "scorretto" nel senso dianzi precisato, una situazione giuridica soggettiva di vantaggio, fondata proprio sul convincimento (buona fede in senso soggettivo) delle apparenti legittimità e coerenza dell'attività amministrativa tributaria: situazione, che, secondo le circostanze del caso concreto appunto, in forza del principio dell'affidamento, è considerato dal legislatore dello Statuto meritevole di tutela. In sintesi, i presupposti, che integrano una situazione di legittimo affidamento del contribuente di fronte all'azione dell'Amministrazione finanziaria e che consentono al primo di invocarne la relativa tutela, possono così individuarsi:

1) - un'attività dell'Amministrazione finanziaria idonea a determinare una situazione di "apparenti" legittimità e coerenza dell'attività stessa in senso favorevole al contribuente;

2) - la conformazione "in buona fede" (in senso soggettivo) - l'"affidamento", appunto - da parte di quest'ultimo alla situazione giuridica "apparente", purché nel contesto di una condotta dello stesso ("buona fede" in senso oggettivo) - anteriore, contemporanea e successiva all'attività dell'amministrazione - connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del generale dovere di correttezza gravante sul medesimo (affidamento "legittimo"); 3) - l'eventuale presenza di circostanze specifiche del caso concreto e "rilevanti", idonee, cioè, a costituire altrettanti "indici" della sussistenza o dell'insussistenza dei predetti presupposti: fra tali "circostanze" vanno annoverate, ad esempio, la situazione normativa astrattamente idonea a disciplinare la concreta fattispecie, nella quale si inseriscono le "condotte" dell'Amministrazione finanziaria e del contribuente e sulla (interpretazione ed applicazione della) quale potrebbe incidere il principio del

legittimo affidamento; ovvero, lo stesso fluire del tempo, quale indice della "coerenza" dell'azione amministrativa tributaria e/o dell'affidamento del contribuente e/o del "consolidamento" della situazione giuridica soggettiva favorevole a quest'ultimo.

A tal ultimo riguardo, è indispensabile soggiungere che - se è certo che la violazione o la falsa applicazione del principio del legittimo affidamento, quale principio generale dell'ordinamento tributario nei sensi dianzi precisati (cfr., supra, lett. A), è sindacabile da questa Corte ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 3 cod. proc. civ., ove esista, come nella specie (cfr., infra, lett. E), un compiuto, esauriente e corretto accertamento dei predetti presupposti (accertamento compreso, a sua volta, quale tipico giudizio di fatto, nelle attribuzioni proprie del giudice tributario di merito e sindacabile, come tale, in sede di giudizio di legittimità, ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 5 cod. proc. civ.) - nell'ipotesi in cui, quale quella di specie, un accertamento siffatto non possa prescindere dalla considerazione dello situazione normativa rilevante nel caso sub judice e sulla quale può influire, sul piano ermeneutico, l'applicazione del principio di affidamento, è evidente che il relativo controllo di legittimità di questa Corte si estende nuovamente, in parte qua, secondo i parametri indicati nell'art. 360 comma 1 n. 3 cod. proc. civ.

Nella prospettiva finora seguita, deve essere, infine, sottolineato, in primo luogo, che nel principio di affidamento legittimo del contribuente - quale "naturale" svolgimento dei principi di collaborazione e di buona fede in senso oggettivo, espressamente sanciti dal primo comma dell'art. 10 (come, del resto, attestano riflessioni dottrinali ed orientamenti giurisprudenziali anche anteriori allo Statuto); e certamente posto a fondamento delle ipotesi prefigurate dal secondo comma dello stesso articolo - è insita, in ragione sia della sua natura di "principio" appunto, sia del suo contenuto, una "capacità espansiva" non limitata alle fattispecie specificamente considerate dal secondo comma e, quindi, un'attitudine ad integrare la regula juris ultima di una serie indeterminata di casi concreti, nei quali sia possibile individuare, secondo le circostanze, i suoi tratti essenziali, quali prima delineati; sicché, le predette, esplicite ipotesi di cui all'art. 10 comma 2 non possono che considerarsi meramente esemplificative, ovvero specifiche espressioni del principio stesso, relative a casi ritenuti dal legislatore maggiormente frequenti.

In secondo luogo, e conseguentemente, deve osservarsi che possono darsi appunto dei casi, quale quello di specie (cfr., infra, lett. E), in cui - accertata la sussistenza dei presupposti dell'affidamento del contribuente - ne consegua necessariamente, come rilevato esattamente da una parte della dottrina, non soltanto l'inapplicabilità di sanzioni e-o di interessi moratori, bensì l'inesigibilità tout court della prestazione tributaria. D) - Come emerge chiaramente dalle circostanze di causa, incontestate tra le parti (cfr., supra, n. 2.2), l'Ufficio i.v.a. di Treviso, nell'emettere l'avviso di rettifica impugnato - che richiama esplicitamente il processo verbale di constatazione ed i rilievi in esso contenuti (cfr., sopra, n. 1.2) - ha (implicitamente) annullato d'ufficio, o revocato, il proprio precedente provvedimento di archiviazione del processo verbale stesso per cessazione della materia del contendere (in forza dell'intervenuto condono) e, quindi, anche il medesimo processo verbale, nella parte in cui indicava alla Società contribuente la "sanabilità" della violazione contestatale ai sensi dell'*art.* 21 *del* D.L. n. 69 del 1989 (cfr., sopra, n. 1.1).

È, dunque, evidente che l'Ufficio, operando in tal modo, ha esercitato la propria potestà di autotutela, ritenendo - a torto o a ragione, in questa sede non rileva - che la violazione addebitata alla Società nel predetto processo verbale non fosse compresa tra le ipotesi di violazioni "definibili", di cui all'art. 21 comma 1 dello stesso decreto. Parimenti irrilevante è la questione se l'atto espressivo di tale potestà - l'avviso di rettifica, appunto - sia, o non, legittimo con riferimento alla disciplina dei presupposti e delle condizioni, anche di natura procedimentale, dettata, per l'esercizio dell'autotutela, in materia tributaria, dall'art. 2 - quater del D.L. n. 564 del 1994, conv.,

con mod., nella legge n. 656 del 1994 (il quale dispone, nel suo primo periodo, che "con decreti del Ministro delle Finanze sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza del giudizio o in caso di non impugnabilità degli atti illegittimi o infondati"), e dal relativo "regolamento ministeriale" adottato con Decreto del Ministro delle Finanze l'11 febbraio 1997 n. 37.

La questione che, invece, rileva - come già accennato (cfr., supra, n. 2.2) - è quella relativa alla legittimità, o non, dell'esercizio della potestà di autotutela, in malam partem nei confronti del contribuente, in presenza di una situazione giuridica soggettiva di vantaggio di quest'ultimo, acquisita in base all'applicazione del principio della tutela dell'affidamento legittimo del contribuente stesso con la natura e le caratteristiche dianzi delineate. La risposta negativa è agevole proprio sulla base delle considerazioni finora argomentate. Deve premettersi, in proposito, che non costituisce ostacolo all'orientamento fin qui seguito la sentenza della Corte costituzionale n. 75 del 2000, con la quale - nel dichiarare non fondata, con riferimento agli artt. 3, 5, 24, 97 e 128 Cost., la questione di legittimità costituzionale dell'*art.* 6 comma 17 *della* legge 15 maggio 1997 n. 127 (Misure urgenti per lo snellimento dell'attività amministrativa e dei procedimenti di decisione e di controllo), nella parte in cui prevede che gli enti locali "sono tenuti ad annullare i provvedimenti di inquadramento del personale adottati in modo difforme dalle disposizioni del D.P.R. 25 giugno 1983 n. 347 e successive modificazioni ed integrazioni, e a bandire contestualmente i concorsi per la copertura dei posti resisi disponibili per effetto dell'annullamento" - il Giudice delle leggi ha affermato che "occorre considerare che, in via di principio, il momento discrezionale del potere della pubblica amministrazione di annullare i propri provvedimenti non gode in sè di una copertura costituzionale"; e che "lo strumento di autotutela deve sempre essere valutato nel quadro dei principi di imparzialità, di efficienza e, soprattutto, di legalità dell'azione amministrativa espressi dall'art. 97 Cost."; sicché, (nella specie) "la previsione di un potere - dovere di annullamento dei provvedimenti che avevano disposto gli inquadramenti illegittimi.... si configura.... quale elemento fondante dell'azione amministrativa (in quanto corollario del principio di legalità), tra i cui fini deve intendersi compreso quello di evitare il consolidarsi di situazioni costituitesi contra legem...." (nn. 2.2. e 2.3. del Considerato in diritto).

È stato, infatti, giustamente osservato da autorevole dottrina che tale pronuncia, strettamente vincolata al caso di specie, non può essere intesa come una ricostruzione, avente portata generale, degli istituti dell'autotutela e dell'annullamento d'ufficio e non elimina la tradizionale concezione dell'una e dell'altro - costantemente seguita anche dalla giurisprudenza amministrativa - secondo cui entrambi gli istituti sono permeati di discrezionalità e finalizzati non tanto al ripristino della legalità violata, quanto piuttosto alla cura di interessi pubblici concreti ed attuali al tempo della loro applicazione; che proprio l'affermazione della mancanza di copertura costituzionale del "momento discrezionale" dell'annullamento d'ufficio dimostra che non si è inteso distruggere la predetta concezione tradizionale, ma, semmai, affermare la coesistenza nell'ordinamento positivo accanto all'annullamento d'ufficio "discrezionale", finalizzato alla cura di interessi pubblici - di un annullamento d'ufficio "doveroso", imposto dalla legge al solo scopo del ripristino della legalità; e che un annullamento siffatto, proprio perché imposto ab externo dalla legge, sia pure in conformità all'art. 97 Cost., non è qualificabile come espressivo del generale istituto dell'autotutela amministrativa.

Pertanto, la presenza, nell'ordinamento tributario, dei principi della collaborazione, della buona fede e dell'affidamento (considerati dal lato del contribuente) - affermati dall'art. 10 commi 1 e 2 (letto alla luce dell'art. 1 comma 1) della legge n. 212 del 2000 ed esplicitamente attuativi delle norme costituzionali richiamate, ivi compreso l'art. 97 Cost. - conferma, in particolare, i principi di diritto elaborati in tema di affidamento legittimo anche dalla giurisprudenza della Corte

costituzionale (cfr., sopra, lett. B). In particolare, la giurisprudenza costituzionale, comunitaria ed amministrativa - dianzi richiamata (ibidem) per affermare la natura "immanente", nel senso precisato, (anche) nell'ordinamento tributario del principio della tutela dell'affidamento legittimo - vale del pari a dimostrare la funzione del principio stesso come limite generale anche all'esercizio della potestà di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria: preclusivo, cioè, all'adozione, da parte della stessa, di atti di annullamento d'ufficio o di revoca di precedenti atti, i quali abbiano concretamente determinato, in capo al contribuente, una situazione giuridica favorevole a quest'ultimo e fondata, appunto, sul suo legittimo affidamento. Infatti - posto che i provvedimenti di esercizio dell'autotutela amministrativa, quali provvedimenti discrezionali volti a rimuovere precedenti provvedimenti (ritenuti) illegittimi e/o infondati, richiedono, per la loro adozione, da un lato la valutazione, della sussistenza di un interesse pubblico attuale e concreto (ulteriore rispetto quello del mero ripristino della legalità, ritenuta violata), e, per altro, la valutazione della sussistenza di specifici interessi privati, quale, ad es., quello del destinatario del precedente provvedimento favorevole, che abbia fatto legittimo affidamento e sugli effetti dello stesso - il fatto che sia garantito, nell'ordinamento particolare tributario, un principio "generale" di tutela dell'affidamento legittimo e della buona fede inserisce appieno, ed esplicitamente, anche l'attività amministrativa tributaria nella cornice di garanzie predisposte dal legislatore in favore di tutti gli amministrati.

Ne discende che - affermata in generale l'esistenza di un limite siffatto anche nell'ordinamento particolare tributario - l'accertamento della sua violazione da parte dell'Amministrazione finanziaria nel concreto rapporto tributario determina l'illegittimità del provvedimento espressivo di autotutela.

E) - Sulla base di tutte le considerazioni dianzi svolte, nella specie deve affermarsi (conformemente a quanto dedotto dalla Società controricorrente - cfr., supra, n. 2.2 - e come soltanto "intuito" dai Giudici a quibus, onde la necessità di correggere, nei sensi precisati, la motivazione della presente sentenza: cfr., sopra, n. 1.3) che l'avviso di rettifica n. 812284 del 15 novembre 1993, notificato alla Società Marotto in data 29 novembre 1993 (meramente riproduttivo del processo verbale di constatazione n. 1019-89 del 13 novembre 1989, notificato alla Società il 16 dicembre 1989), impugnato con il ricorso introduttivo del presente giudizio (cfr., supra, nn. 1.1 e 1.2), è stato emesso dall'Ufficio i.v.a. di Treviso in manifesta violazione del principio di affidamento legittimo. Al riguardo, va premesso che l'art. 21 comma 5 primo periodo del D.L. n. 69 del 1989, conv., con mod., nella legge n. 159 del 1989, dispone, tra l'altro, che "per ciascuno dei periodi d'imposta a cui si riferiscono le violazioni indicate al comma 1 del presente articolo è dovuta, con la loro estinzione ad ogni effetto, la somma di Lire un milione che deve essere versata entro la stessa data di presentazione dell'istanza....".

È, dunque, palese l'intenzione del legislatore di considerare irretrattabilmente definite, con il pagamento della somma di condono da parte del contribuente, le obbligazioni tributarie nascenti dalle violazioni di cui al primo comma dell'art. 21. Ed è anche indubbio che, conformemente ai principi di diritto in questa sede affermati (cfr., sopra, lett. A - C), il quinto comma dell'art. 21, quale "legge tributaria vigente", deve essere interpretato (anche) in coerenza con i principi di collaborazione, buona fede ed affidamento, sanciti dall'*art.* 10 comma 1 *della* legge n. 212 del 2000. Orbene, come è stato già rilevato (cfr., sopra, n. 2.2), la presente fattispecie è caratterizzata, tra le altre, dalle specifiche ed incontestate circostanze, secondo cui sul predetto processo verbale di constatazione dell'Ufficio i.v.a. di Treviso era impresso il timbro, recante la dicitura: "Sanatoria Art. 21 D.L. n. 69-89"; e secondo cui la Società Marotto provvide tempestivamente, per gli anni 1986 (in contestazione) e 1987, agli adempimenti prescritti dall'*art.* 21 comma 5 *del* D.L. n. 69 del 1989: e cioè, al versamento delle somme previste dalla predetta disposizione di condono ed alla

presentazione della relativa, apposita istanza.

In particolare, l'espressa e formale indicazione, da parte dell'Ufficio impositore, della possibilità di "sanare" la violazione contestata nel processo verbale di constatazione - a prescindere dalla legittimità della indicazione stessa: vale a dire dalla sua conformità alle condizioni richieste dall'art. 21 comma 1 per la "definibiltà" delle violazioni ivi previste - nel contesto delle altre circostanze precedenti e successive (cfr., supra, n. 2.2, lett. a, c, d), parimenti incontestate tra le parti ed attestanti la buona fede (in senso oggettivo) della Società contribuente, integra atto idoneo a determinare, nella Società stessa, il convincimento (buona fede in senso soggettivo) che la violazione contestatale fosse "condonabile" e, quindi, a costituire in capo alla medesima Società, con l'esecuzione del relativo pagamento e con la contestuale presentazione dell'apposita istanza, una situazione giuridica soggettiva di vantaggio ad efficacia predeterminata dalla legge (art. 21 comma 5 primo periodo cit.) - l'estinzione della violazione ad ogni effetto, appunto - protetta dal principio della tutela dell'affidamento legittimo. Infatti, le giustificazioni fornite della Società alla richiesta di chiarimenti formulata dall'Ufficio, in primo luogo; la successiva "sanabilità" delle violazioni da parte dello stesso Ufficio, in secondo luogo; il provvedimento di archiviazione adottato da quest'ultimo per cessata materia del contendere, in terzo luogo; ed infine, il notevole lasso di tempo trascorso tra l'emissione di tale provvedimento di chiusura del procedimento impositivo (16 marzo 1990) e la notificazione dell'avviso di rettifica (29 novembre 1993) costituiscono altrettante circostanze - ex ante ed ex post - che, da un lato, attestano la correttezza del comportamento della contribuente (buona fede in senso oggettivo), e, dall'altro, confermano sia la legittimità del convincimento della stessa circa la legittimità della "definizione" del rapporto, sia il "consolidamento", in ragione del lungo tempo trascorso, della situazione giuridica soggettiva di vantaggio acquisita dalla Società Marotto e tutelata dal principio di affidamento.

In questo senso, non rileva - contrariamente a quanto opinato dall'Avvocatura dello Stato - che il predetto provvedimento di archiviazione del processo verbale di constatazione non sia stato, in ipotesi, notificato alla Società e sia rimasto atto meramente "interno" all'Ufficio i.v.a. di Treviso, per la decisiva ragione che gli atti centrali e determinanti per la nascita dell'affidamento della contribuente sono costituiti, come già sottolineato, dalla indicazione della "sanabilità" della violazione nel processo verbale di constatazione e dal successivo comportamento della Società conforme alla indicazione ricevuta. Che non si tratti, pertanto, nella specie, di una delle ipotesi prefigurate dall'*art.* 10 comma 2 *della* legge n. 212 del 2000 - con conseguente, limitata efficacia del principio di affidamento alla non irrogabilità delle sanzioni e/o alla inapplicabilità di interessi moratori - è dimostrato dal rilievo che, tra le predette circostanze del caso concreto, deve tenersi conto anche della disciplina legislativa dettata dall'art. 21 comma 5 primo periodo del D.L. n. 69 del 989, laddove esso collega inequivocabilmente al pagamento della somma di condono, da parte del contribuente, l'estinzione della violazione "ad ogni effetto" e preclude, quindi, alla Amministrazione finanziaria l'esercizio di qualsiasi attività impositiva per il medesimo titolo. Da quanto finora osservato discende che il provvedimento impositivo impugnato - avviso di rettifica - in quanto emesso in violazione del principio di affidamento e, quindi, illegittimo - è stato correttamente annullato dai Giudici di merito.

2.3 La novità delle questioni trattate integra giusto motivo, per dichiarare compensate per intero, tra le parti, le spese della presente fase del giudizio.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e compensa le spese.

Così deciso in Roma, il 12 febbraio 2002.

Depositato in Cancelleria il 10 dicembre 2002