

LE SEZIONI UNITE RICONDUCONO LA PRESCRIZIONE DEL CREDITO FISCALE AL GIUDICE FALLIMENTARE

di LORENZO GAMBI

SOMMARIO: 1. La prescrizione del credito fiscale nel fallimento secondo le Sezioni Unite: ultimo orientamento. - 2. L'importanza sull'argomento della sentenza della Corte costituzionale n. 114/2018.- 3. L'eccezione circa l'inutile decorso del termine prescrizionale non è più elemento che attiene all'*an* della pretesa fiscale. - 3. Considerazioni sul tema e profili applicativi. -

1. Secondo le Sezioni Unite della Corte di Cassazione spetta al foro fallimentare la cognizione sull'eccezione di prescrizione dei crediti tributari portati dalla cartella di pagamento in ambito concorsuale.

Questo è quanto deciso dalla Suprema Corte con la sentenza n. 34447 emessa in data 3 dicembre 2019 e depositata in data 24 dicembre 2019, in relazione al caso che segue¹.

L'agente della riscossione per la Sicilia ricorreva per cassazione avverso il decreto con il quale il Tribunale di Palermo, nell'ambito di un giudizio di opposizione a stato passivo, aveva confermato la decisione del giudice delegato di ritenere prescritti alcuni crediti fiscali portati da una serie di cartelle di pagamento definitive.

La Prima Sezione della Cassazione, con ordinanza interlocutoria n. 20050 del 24 luglio 2019, trasmetteva gli atti al Primo Presidente della Corte per l'assegnazione alle Sezioni Unite affinché fosse definita la questione di giurisdizione posta

¹ Cass. civ., sez. un., 24 dicembre 2019, n. 34447.

dal concessionario della riscossione con il primo motivo di ricorso.

L'agente aveva, al riguardo, denunciato violazione e falsa applicazione dell'art. 2, D.Lgs. n. 546/1992 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., per avere il tribunale fallimentare dichiarato la parziale estinzione di crediti erariali oggetto di domanda d'ammissione al passivo stante l'intervenuta prescrizione, pur essendo privo di relativa giurisdizione.

Secondo il concessionario ricorrente, il giudice delegato, in prima battuta, e poi il tribunale dell'opposizione, avevano "debordato" dai limiti della propria giurisdizione, violando il principio secondo il quale spetta al giudice tributario ogni decisione sui fatti estintivi dell'obbligazione tributaria².

D'altra parte, rilevava l'agente della riscossione, la fattispecie non avrebbe potuto essere ricondotta all'ipotesi d'esclusione della giurisdizione tributaria, come previsto dall'art. 2, D.Lgs. n. 546/1992 in relazione agli atti che attengono all'azione esecutiva esattoriale.

Secondo tale norma sono riservate alla giurisdizione ordinaria – e, dunque, al giudice fallimentare in caso di apertura del

² Secondo la Cassazione, sotto un profilo generale, "il giudice ordinario, nella causa d'opposizione allo stato passivo del fallimento, è chiamato ad accertare, nell'ambito di un normale procedimento contenzioso, a cognizione piena, l'esistenza e l'ammontare del credito in contestazione e l'efficacia del titolo allegato a suo sostegno" (Cass. civ., sez. V, 14 giugno 2001, n. 157159), con riferimento alla materia tributaria, secondo la Corte, l'indagine "in assenza di disposizioni che derogano ai comuni criteri di riparto della giurisdizione, non può investire materie riservate ad un giudice diverso e dunque, ove riguardi un rapporto tributario, il quale ricada nella giurisdizione delle commissioni tributarie ai sensi dell'art. 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 e, poi, dell'art. 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, deve fermarsi al riscontro dell'esistenza di un provvedimento impositivo che integri titolo per l'esercizio del credito, non potendosi estendere a quesiti sulla legittimità formale e sostanziale dell'atto, riservati al giudice tributario, nel processo che il contribuente instauri con impugnazione dell'atto stesso" (*ibid.*). In pratica, il giudice fallimentare verifica se il titolo in base al quale l'Amministrazione finanziaria agisca ai fini dell'ammissione al passivo sia o meno definitivo; ove il titolo sia definitivo, l'Erario ha diritto ad essere ammesso; ove, viceversa, il titolo esista ma non sia definitivo (o perché *sub iudice* al momento dell'apertura del concorso o perché contestato ovvero ancora contestabile avanti al giudice tributario da parte della curatela), la domanda è ammessa con riserva *ex art. 88, D.P.R. n. 902/1973* (Cass. civ., sez. un., 19 ottobre 2005, n. 20112; Cass. civ., sez. I, 2 aprile 2012, n. 5254).

concorso – le controversie relative agli atti dell'esecuzione tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento.

E dal momento che la cartella non può essere qualificata come atto dell'esecuzione – attenendo ancora essa al procedimento tributario –, ogni relativa cognizione ricade nella giurisdizione del foro fiscale.

La Prima Sezione, con la richiamata ordinanza, ha messo in discussione la validità di quell'orientamento, peraltro già espresso dalle stesse Sezioni Unite, secondo il quale ove in sede d'ammissione al passivo del credito fiscale il curatore ne eccepisca la prescrizione, si verifica un fatto che attiene all'*an* dell'obbligazione tributaria³.

Secondo tale tesi, la giurisdizione sulla controversia spetta al giudice tributario.

Ne consegue che in sede di formazione del passivo del fallimento il credito fiscale deve essere ammesso con riserva, *ex* art. 88, D.P.R. n. 602/1973.

La Prima Sezione della Corte di Cassazione ha preso le mosse dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 114 del 17 aprile 2018, depositata il 31 maggio 2018.

Con tale pronuncia la Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 57, comma 1, lett. a), D.P.R. n. 602/1973, come sostituito dall'art. 16, D.Lgs. n. 46/1999, nella parte in cui prevede che nelle controversie relative agli atti dell'esecuzione successivi alla notifica della cartella di pagamento o dell'avviso *ex* art. 50, D.P.R. n. 602/1973, non sono ammesse le opposizioni *ex* art. 615 c.p.c.

Avendo la Corte Costituzionale sancito la giurisdizione del giudice ordinario per gli atti dell'esecuzione – rileva la Suprema Corte –, è venuto meno quel vuoto di tutela che aveva indotto la giurisprudenza ad indirizzare verso il foro tributario le controversie inerenti i fatti successivi alla notifica della cartella, fra cui la questione della prescrizione del credito fiscale.

La notifica della cartella di pagamento segna dunque il confine della giurisdizione tributaria, *ex* art. 2, D.Lgs. n. 546/1992, ed ogni circostanza che si ponga “a valle” della

³ Cass. civ., sez. un., 19 novembre 2007, n. 23832; in senso conforme: Cass. civ., sez. I, 11 giugno 2019, n. 15717 (ord.); Cass. civ., sez. VI, 21 ottobre 2015, n. 21483 (ord.).

notifica della cartella medesima rientra nella giurisdizione del foro ordinario.

Le Sezioni Unite hanno rilevato di non poter dare continuità a quell'orientamento secondo il quale, estendendosi la giurisdizione fiscale a tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi d'ogni genere, spetta al foro tributario decidere sull'*an* e sul *quantum* dell'obbligazione erariale, compresa la prescrizione maturata dopo la formazione del titolo "cartellizzato"⁴.

Fra l'altro, secondo tale precedente orientamento giurisprudenziale, fra le questioni "devolvibili" al giudice tributario rientravano non solo quelle concernenti la ricognizione dei termini prescrizionali, ma anche – più in generale – quelle relative alla verifica del soddisfacimento dell'obbligazione fiscale, discutendosi, in ultima analisi, sulla debenza o meno del tributo⁵.

Prima della ricordata modifica dell'art. 2, D.Lgs. n. 546/1992, era lecito ritenere che la giurisdizione tributaria si estendesse anche alle controversie inerenti gli atti dell'esecuzione coattiva fiscale, quando oggetto della valutazione fosse stata la fondatezza del titolo esecutivo⁶.

Tale quadro – sottolineano le Sezioni Unite – deve però adesso essere riesaminato, in considerazione del "nuovo" art. 2, D.Lgs. n. 546/1992.

Tale norma, al primo comma, ultimo periodo, dispone che restano escluse dal foro tributario le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione successivi alla notifica della cartella di pagamento o dell'eventuale avviso *ex* art. 50, D.P.R. n. 602/1973, per le quali si applicano le disposizioni sul decreto della riscossione.

La notifica di una cartella definitiva (non impugnata o "vanamente" impugnata dal contribuente) determina il consolidamento della pretesa fiscale e l'avvio di una fase esecutiva la quale, per effetto della ricordata modifica normativa, sfugge alla giurisdizione del foro tributario.

⁴ Cass. civ., sez. un., 13 giugno 2017, n. 14648; Cass. civ., sez. un., 3 maggio 2016, n. 8770; Cass. civ., sez. un., 19 novembre 2007, n. 23832.

⁵ Cass. civ., sez. V, 17 aprile 2019, n. 10668.

⁶ Cass. civ., sez. un., 5 luglio 2011, n. 14667.

Vertendosi in un ambito di recupero coattivo del credito e, dunque, non essendo (più) in discussione l'esistenza dell'obbligazione, né l'esercizio del potere impositivo, alla luce della suddetta novella la giurisdizione appartiene al foro ordinario.

D'altra parte, non tutte le controversie nelle quali abbia rilevanza una norma di carattere fiscale si trasformano necessariamente in controversie di competenza delle commissioni tributarie territoriali⁷.

Inoltre, qualora sia intervenuto un fatto estintivo della pretesa erariale dopo la notifica della cartella di pagamento sarebbe oltremodo "arduo" individuare quale sia l'atto impugnabile, *ex* art. 19, D.Lgs. n. 546/1992.

Del resto, il processo tributario, per quanto annoverabile tra i procedimenti cd. "d'impugnazione-merito", postula pur sempre l'esistenza di un atto da impugnare nel termine perentorio previsto dalla legge.

In questo contesto, una volta che l'obbligazione tributaria sia divenuta definitiva non appare giustificato un rimedio esperibile avanti al giudice fiscale che abbia quale unico fine quello di paralizzare l'esecutività della pretesa erariale "cartellizzata".

Sotto altro profilo, non può ritenersi impugnabile neanche il cd. estratto di ruolo, atto che viene rilasciato dall'agente della riscossione su richiesta del contribuente.

La sua impugnazione è infatti ammissibile al solo fine di consentire al soggetto passivo d'imposta di impugnare la cartella della quale non abbia avuto conoscenza stante la mancanza e/o la invalidità della relativa notifica⁸.

Pertanto, ove la cartella sia stata notificata – e la relativa pretesa erariale, divenuta definitiva – sui rilievi che attengono all'estinzione dell'obbligazione tributaria sottostante decide il foro ordinario, al quale spetta, nel concreto, la verifica dell'attualità del diritto dell'ente di procedere con l'esecuzione.

⁷ Cass. civ., sez. un., 26 marzo 2013, n. 7526.

⁸ Cass. civ., sez. un., 2 ottobre 2015, n. 19704.

2.- Le Sezioni Unite, nel tratteggiare il nuovo orientamento sopra delineato, hanno tratto argomenti di conferma dalla sentenza della Corte costituzionale n. 114/2018.

Per completezza del quadro, alcuni approfondimenti su tale pronunzia.

Il caso esaminato dalla Consulta trae origine da un giudizio promosso dal contribuente innanzi al giudice dell'esecuzione vertente sull'opposizione alla riscossione attuata con la forma del pignoramento presso terzi.

Il soggetto passivo d'imposta deduceva la illegittimità della riscossione esattoriale in ragione dell'operatività degli effetti sospensivi di cui alla moratoria *ex art. 7, comma 1, lett. m)*, D.L. n. 70/2011.

Tale norma prevede che in caso di richiesta di sospensione giudiziale degli atti esecutivi non si proceda all'esecuzione se non dopo la decisione del giudice e, comunque, non prima del centoventesimo giorno.

Il rimettente ha ritenuto che tale vizio, attinente alla riscossione coattiva esattoriale, non potesse essere fatto valere avanti al giudice fiscale in mancanza di un atto impugnabile, *ex art. 19, D.Lgs. n. 546/1992*.

D'altra parte, l'art. 57, comma 1, lett. a-b), D.P.R. n. 602/1973 limita le opposizioni *ex artt. 615-617 c.p.c.* a vizi ivi tassativamente individuati (pignorabilità dei beni, regolarità formale del titolo esecutivo, relativa notificazione).

Tra tali patologie non rientra la fattispecie dedotta avanti al giudice *a quo*: essa interessava un profilo inerente l'opposizione alla procedura forzosa erariale, non già agli atti esecutivi.

Il rimettente ha così dubitato della legittimità costituzionale dell'art. 57, comma 1, D.P.R. n. 602/1973, laddove limita la possibilità di proporre gravame contro l'esecuzione esattoriale ai soli vizi ivi espressamente indicati.

Ne consegue che laddove i rilievi mossi avverso l'azione esecutiva esulino da tali specifiche patologie, il contribuente resterebbe privo di tutela giurisdizionale.

La Consulta, condividendo la prospettazione del giudice rimettente, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 57, comma 1, lett. a), D.P.R. n. 602/1973, nella parte in cui prevede che nelle controversie relative agli atti dell'esecuzione

successivi alla notifica della cartella di pagamento ovvero dell'intimazione ad adempiere, non siano ammesse le opposizioni *ex art. 615 c.p.c.*

Secondo la Corte Costituzionale, a mente dell'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992 la linea di demarcazione della giurisdizione è segnata dalla notifica della cartella di pagamento e, ove esistente, del citato avviso *ex art. 50, D.P.R. n. 602/1973*.

Sino a tale limite, la cognizione sull'atto amministrativo, quale espressione del potere impositivo, è devoluta al foro tributario.

Oltre, la giurisdizione spetta al giudice ordinario e, segnatamente, al giudice dell'esecuzione.

Si tratta – secondo la Consulta – di un riparto della giustizia.

La “sommatoria” di tutela garantita dal giudice tributario (atti a monte della cartella) e dal giudice ordinario (atti a valle della cartella) assicura al contribuente una garanzia giurisdizionale “a tutto tondo”, nel rispetto degli artt. 24 e 113 Cost.

L'art. 57, comma 1, D.P.R. n. 602/1973 assume in realtà una valenza “bivalente”, nella prospettiva della tutela del contribuente.

Da un lato, non ammette l'opposizione all'esecuzione avanti al foro ordinario laddove il contribuente contesti la validità dell'atto su cui si fonda la riscossione (es., avviso d'accertamento esecutivo, cartella di pagamento, ruolo, ecc.).

La relativa controversia è però devoluta alla giurisdizione del foro tributario ed il relativo atto d'impulso processuale è il ricorso *ex art. 19, D.Lgs. n. 546/1992*.

Non si verifica, in questo modo, alcun “vuoto di tutela nell'ipotesi della prevista inammissibilità dell'opposizione agli atti esecutivi riguardante la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo, ma solo una puntualizzazione del criterio di riparto della giurisdizione”⁹.

Secondo la Consulta, infatti, il profilo di “inammissibilità dell'opposizione *ex art. 615 c.p.c.* si salda in simmetria complementare con la proponibilità del ricorso *ex art. 19,*

⁹ C. Cost., 31 maggio 2018, n. 114, anche in relazione alle citazioni che seguono.

D.Lgs. n. 546/1992, assicurando, in questa parte, la continuità della tutela giurisdizionale”.

Dall'altro lato, tuttavia, la lettera dell'art. 57, comma 1, D.P.R. n. 602/1973 può determinare anche un diverso effetto, questa volta idoneo a compromettere il diritto di difesa del contribuente.

E ciò laddove è sancita con la inammissibilità l'opposizione *ex art. 615 c.p.c.* in relazione ai casi per i quali la giurisdizione del foro tributario non è più configurabile, vertendosi su contestazioni che sorgono “a valle” della notifica del titolo esecutivo.

La Corte Costituzionale annovera fra tali fattispecie ogni “evenienza” che venga a verificarsi successivamente alla notifica della cartella di pagamento per la quale il contribuente contesti la validità dell'azione coattiva esattoriale.

Vi rientrano tutte le ipotesi di sopraggiunto adempimento dell'obbligazione tributaria (es., pagamento), così come di sopravvenuta causa d'estinzione (es., prescrizione).

In tali casi, in realtà, dovrebbe sussistere la giurisdizione del foro ordinario, collocandosi, la relativa controversia, oltre il confine della giurisdizione tributaria, *ex art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992.*

Ed il rimedio per il contribuente assoggettato a riscossione coattiva dovrebbe essere l'opposizione all'esecuzione *ex art. 615 c.p.c.*, contestandosi la validità della procedura esecutiva.

E però, per effetto della lettera della norma *ex art. 57, comma 1, lett. a), D.P.R. n. 602/1973* tale rimedio avanti al giudice ordinario avrebbe precluso al contribuente.

Sotto questo profilo, si assiste ad una carenza di tutela in capo al soggetto passivo d'imposta per il quale sarebbe impossibile accedere al foro tributario, per mancata giurisdizione *ex art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992.*

Fra l'altro, tale carenza non sarebbe colmabile con l'opposizione ove i rilievi sulla legittimità della riscossione non si limitassero alla regolarità formale del titolo esecutivo ovvero degli atti della procedura.

In questo senso, rileva la Consulta, una “*dilatazione dell'ambito di applicazione di tale rimedio processuale lascerebbe comunque un'ingiustificata limitazione di tutela*

giurisdizionale, se non altro in ragione dell'esistenza di un termine di decadenza per la proponibilità dell'azione, che invece non è previsto in caso di opposizione all'esecuzione”.

Secondo la Corte Costituzionale, infine, la peculiarità “pubblicistica” della pretesa tributaria non può giustificare che ove il contribuente contesti il diritto di procedere ad esecuzione, e sussista la giurisdizione ordinaria, non vi sia a proprio favore alcun rimedio se non dopo la chiusura della procedura, in termini meramente risarcitori.

Dal momento che non può essere adito il foro tributario, l'impossibilità di far valere innanzi al giudice ordinario l'illegittimità dell'esecuzione – essendo ammessa la sola opposizione in tema di regolarità formale del titolo o degli atti – confligge con il diritto alla tutela giurisdizionale riconosciuto sotto un profilo generale dall'art. 24 Cost. e, nei confronti dell'ente pubblico, dall'art. 113 Cost.

Così, quindi, conclude la Corte Costituzionale: *“deve essere assicurata in ogni caso una risposta di giustizia a chi si oppone alla riscossione coattiva”.*

3. Le Sezioni unite, con la sentenza n. 34447/2019, hanno ancorato il proprio ragionamento sulla ricordata pronunzia della Consulta: la giurisdizione del giudice ordinario sussiste in tutte le controversie che si collochino “a valle” della notifica della cartella di pagamento¹⁰.

E poiché, fra tali rilievi, la Corte Costituzionale menziona ogni caso d'intervenuto adempimento dell'obbligazione e/o di sopravvenuta causa d'estinzione, vi si deve ricomprendere anche

¹⁰ Laddove, cioè, non vi sia “spazio per la giurisdizione del giudice tributario ex art. 2, D.Lgs. n. 546/1992 e l'azione esercitata dal contribuente assoggettato alla riscossione, che non riguardi la mera regolarità formale del titolo esecutivo o di atti della procedura deve qualificarsi come opposizione all'esecuzione ex art. 615 c.p.c., essendo contestato il diritto di procedere a riscossione coattiva [...]. E' questo il modo per colmare la carenza di tutela giurisdizionale che è all'origine della incostituzionalità dell' art. 57, D.P.R. n. 602/1973, che si spiega in ragione del fatto che non “era” ammessa siffatta opposizione innanzi al giudice dell'esecuzione, pur non essendo ammissibile il ricorso al giudice tributario, in quanto privo di giurisdizione” (Cass. civ, sez. un., n. 34447/2019, cit.).

l'estinzione per intervenuta prescrizione maturata dopo la notifica della cartella.

Del resto, secondo la Suprema Corte, l'ammissibilità delle opposizioni *ex art. 615 c.p.c.* volte a contestare il diritto di procedere all'esecuzione in base a fatti estintivi occorsi dopo la formazione della cartella di pagamento è coerente con la stessa natura dell'atto.

Il quale, a mente dell'art. 25, D.P.R. n. 602/1973, assolve tanto la funzione di notificazione del titolo esecutivo, quanto quella di notificazione del precetto in ambito d'espropriazione forzata¹¹.

Al rilievo secondo il quale la cartella è configurabile quale atto del procedimento tributario e non quale atto dell'esecuzione¹² – e che la giurisdizione tributaria si arresta di fronte agli atti esecutivi¹³ – rispondono le Sezioni unite che ai sensi dell'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992, la notifica della cartella di pagamento segna il confine della giurisdizione tributaria.

Oltre tale momento, subentra la giurisdizione del giudice ordinario, unico organo competente a giudicare degli accadimenti occorsi dopo la notifica della cartella in relazione alla quale sia rilevabile l'intervenuta estinzione/modificazione dell'obbligazione tributaria.

Pertanto, concludono le Sezioni unite, il giudice delegato in sede di verifica dei crediti, ed il tribunale in sede d'opposizione allo stato passivo, hanno giurisdizione a trattare il profilo della prescrizione del credito fiscale "cartellizzato".

Quanto sopra tenuto conto anche della rilevanza del presupposto che la procedura fallimentare riveste natura di procedimento esecutivo di carattere universale¹⁴.

¹¹ Cass. civ., sez. III, 8 febbraio 2018, n. 3021.

¹² Cass. civ., sez. un., 17 aprile 2012, n. 5994.

¹³ Cass. civ., sez. un., 5 agosto 2009, n. 17943.

¹⁴ Per quanto informato a criteri concorsuali dai quali deriva, fra l'altro, il divieto delle azioni individuali, esecutive e cautelari, *ex art. 51 l. fall.*, applicabile anche nei confronti dell'Amministrazione finanziaria (in passato, peraltro, l'ente erariale, in deroga al generale divieto delle azioni individuali, aveva la facoltà d'iniziare ovvero proseguire l'azione coattiva sul patrimonio del fallito in pendenza di procedura ai fini della riscossione dei tributi, *ex art. 51, D.P.R. n.*

È pertanto in sede di verifica dei crediti che saranno definite le questioni sui fatti sopravvenuti dopo la formazione del titolo posto a fondamento della domanda d'ammissione al passivo, i quali – ove si vertesse in ambito d'esecuzione individuale – sarebbero fatti valere con lo strumento dell'opposizione all'esecuzione *ex art. 615 c.p.c.*

In conclusione, secondo le Sezioni unite, l'eccezione relativa al decorso del termine prescrizionale del credito portato dalla cartella oggetto di domanda d'ammissione al passivo non è (più) elemento che attiene all'*an* della pretesa fiscale, bensì circostanza che attiene ad una fase "recuperatoria" su cui è chiamato a decedere il foro fallimentare.

4. La sentenza delle Sezioni Unite in commento appare condivisibile.

Il precedente orientamento giurisprudenziale, nell'ammettere il ricorso al foro tributario avverso qualsiasi atto/fatto intervenuto dopo che la cartella fosse divenuta definitiva, determinava l'effetto distorsivo di rimettere ad un nuovo vaglio fiscale la valutazione di un credito già cristallizzatosi sotto il profilo dell'*an* e del *quantum*.

Ciò valeva a render di nuovo controvertibile avanti al giudice fiscale una pretesa tributaria già definitiva, venendosi a determinare una sorta di riviviscenza della giurisdizione tributaria¹⁵.

Per rendere possibile quest'ulteriore controllo da parte del giudice tributario si riteneva possibile impugnare il cd. estratto di ruolo prodotto dall'ente impositore e/o dall'agente della

602/1973 – cd. "esecuzione esattoriale" –, norma poi abrogata, con decorrenza 1° luglio 1999, dall'art. 16, D.Lgs. n. 46/1999.

¹⁵ Nello stesso senso, in dottrina, G. ROCCO, in *Dir. prat. trib.*, 2019, p. 847, secondo il quale, se "l'agente della riscossione chiede l'ammissione al passivo sulla base del ruolo che viene allegato e che, a sua volta, rinvia a cartelle di pagamento per le quali è decorso il termine di prescrizione, si è in pratica nell'impossibilità di adire il giudice tributario perché manca un atto (la domanda di ammissione al passivo non si potrà impugnare). Parimenti, l'estratto di ruolo (allegato) così come la cartella non presentavano alcun vizio al momento della loro formazione".

riscossione assieme alla domanda d'ammissione al passivo del fallimento.

Al riguardo, la Cassazione ha avuto modo di rilevare come la domanda erariale di ammissione al passivo inviata a mezzo PEC presso la casella di posta elettronica della procedura, *ex art. 93 l. fall.*, sia idonea a rendere edotta la curatela in ordine alla pretesa fiscale.

Secondo tale orientamento, il curatore che intenda contestare la pretesa erariale è tenuto ad impugnare l'estratto di ruolo allegato alla domanda d'ammissione al passivo del fallimento nel termine di sessanta giorni dalla ricezione della PEC¹⁶.

Ma tale atto – laddove si riferisca ad una cartella di pagamento già definitiva, per non averla il contribuente *in bonis* tempestivamente impugnata ovvero per un ipotizzabile intervenuto giudicato nel merito del rapporto giuridico d'imposta – non potrebbe assumere rilevanza se non in ambito endofallimentare, al fine di provare la pretesa creditoria da parte dell'ufficio erariale¹⁷.

Fra l'altro, il volere attribuire rilevanza tributaria ad un atto – la domanda d'ammissione al passivo del fallimento – idoneo ad espletare i propri effetti al solo ambito concorsuale varrebbe a limitare oltremisura l'esercizio del diritto di difesa da parte della curatela.

La quale avrebbe così l'onere di monitorare la data di ricezione delle PEC *ex art. 93 l. fall.* non solo in funzione del rispetto del termine per il deposito del progetto di stato passivo, secondo le norme del concorso, ma anche in funzione del diverso termine – dalla natura decadenziale – rilevante ai fini della proposizione del ricorso avverso il ruolo.

Peraltro, qualora la cartella di pagamento fosse notificata per la primo volta all'impresa fallita, a mani del curatore f, *ex art. 26, D.P.R. n. 602/1973*, l'eventuale eccezione di prescrizione del

¹⁶ Cass. civ., sez. V, 14 settembre 2016, n. 18082.

¹⁷ In senso conforme, G. ROCCO, *ibid.*: ove il curatore intenda “*contestare la pretesa scaturente dall'estratto di ruolo o da accertamenti esecutivi, con molta probabilità si troverà a dover impugnare gli avvisi prima che egli rassegni le proprie conclusioni circa la domanda di ammissione al passivo. Si determina, in tal modo, una interferenza ed una sovrapposizione tra poteri di verifica e poteri gestori del curatore onerato a prendere posizione anticipatamente circa la tutela della massa nei confronti della pretesa fiscale*”.

sottostante credito fiscale sarebbe pacificamente proponibile da parte della procedura avanti al giudice tributario.

E la domanda erariale sarebbe ammessa al passivo del fallimento con riserva, *ex art. 88, D.P.R. n. 602/1973*, per essere poi sciolta all'esito definitivo del contenzioso tributario.

Nel caso di cui sopra, non verrebbe "oltrepassato" il ricordato confine delineato dalla Corte Costituzionale con riferimento all'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992.

E dunque pacifica è la giurisdizione del foro tributario.

Sul tema, in dottrina, era stata invero segnalata la necessità di distinguere fra i profili che si collocano "a monte" dell'atto impositivo (es., decadenza dell'azione) ed i profili che si collocano "a valle" dell'atto impositivo (es., prescrizione del credito)¹⁸.

E mentre la fase prodromica all'emanazione dell'atto (eccezione di decadenza) rientra pacificamente nella giurisdizione del foro tributario, la fase che segue l'emanazione dell'atto (eccezione di prescrizione) ricada nella cognizione del giudice fallimentare¹⁹.

¹⁸ In questo senso, L. DEL FEDERICO, *I crediti tributari nell'accertamento del passivo fallimentare*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 11 ss. Tale Autore, con riferimento alla questione dell'estinzione del credito per intervenuta prescrizione, ritiene che "in ogni caso in cui la circostanza estintiva maturi dopo l'emanazione dell'atto impositivo, in ragione del fatto che il concorso fallimentare assorbe ogni profilo attinente alla fase della riscossione, in merito alla dichiarazione di estinzione del credito dovrà ritenersi sussistente la cognizione del giudice fallimentare (ciò, ovviamente, sul presupposto che manchi un atto impositivo nei confronti del quale far valere i propri diritti ed interessi mediante impugnazione dinanzi al giudice tributario)".

¹⁹ Così, anche, S. DE MATTEIS, *Rapporti tra processo tributario e fallimento*, in *www.giustizia-tributaria.it*, 2015. Secondo tale Autore al giudice fallimentare è "precluso l'esame del merito della pretesa tributaria. Egli ha solo il potere di verifica "esterna" del titolo (cartella esattoriale, sentenza passata in giudicato), al fine di verificare se il diritto di credito definitivamente accertato sussiste ancora ovvero è estinto: per pagamento, per prescrizione, per compensazione, ovvero non è opponibile alla massa dei creditori ed alla curatela: perché privo di data certa, perché non concorsuale, in quanto sorto dopo la dichiarazione di fallimento e non rientrante tra i cc.dd. crediti di massa, o anche perché il credito si riferisce ad un soggetto diverso dal fallito (ad es.: socio di una s.r.l. fallita)". Conformemente, cfr. B. QUATRARO-F. DIMUNDO, *La verifica dei crediti nelle procedure concorsuali. Crediti tributari e previdenziali*, Milano, 2016, p. 55. Essi danno peraltro conto di un'inedita sentenza del Tribunale di Milano, secondo la quale l'accertamento dell'avvenuta prescrizione dell'obbligazione tributaria non rientra nella giurisdizione delle commissioni tributarie in quanto, tale profilo,

Dal quadro sopra esaminato, con particolare riferimento alla prescrizione del credito tributario in ambito di procedura fallimentare, si possono dunque trarre le seguenti considerazioni conclusive²⁰.

Ove al momento della presentazione della domanda erariale di ammissione al passivo, il titolo su cui essa si fonda sia definitivo – e dunque non più contestabile avanti al foro tributario, in punto di legittimità, formale e sostanziale, dell'obbligazione – l'eccezione di prescrizione è decisa dal giudice delegato, in sede di verifica dei crediti, e poi dal tribunale in caso di opposizione a stato passivo.

È il caso in cui l'agente della riscossione alleghi alla domanda d'ammissione al passivo, quale titolo probatorio della pretesa

attiene “*semplicemente alle vicende estintive (prescrizione per decorso del tempo) di un diritto di credito, nella specie tributario, per le quali sussiste la giurisdizione del giudice ordinario*” (Trib. Milano, 5 agosto 2009). Da ultimo, si segnala, sull'argomento, in senso conforme, l'opinione espressa da L. DI NOSSE, *Rapporti tra processo tributario e procedure concorsuali*, in www.giustizia-tributaria.it, 2016. Secondo tale Autore l'eccezione di prescrizione in caso d'intervenuto fallimento dopo che sia invano decorso il termine per impugnare la cartella è proponibile avanti al giudice delegato; se è vero, infatti, che “*la mancata impugnazione dell'atto impositivo o di riscossione nelle forme e nei termini di legge da parte del contribuente ancora in bonis precluda in sede di contenzioso tributario (ed ancor più in sede fallimentare) qualunque contestazione nel merito da parte del curatore, perché la pretesa è ormai diventata definitiva a seguito della mancata opposizione da parte del contribuente non ancora fallito, unico legittimato all'azione. In tali ipotesi non possono essere sollevate eccezioni inerenti il merito della pretesa*”, tuttavia, con riferimento alla prescrizione del credito tributario, il fallimento ha, fra “*le altre caratteristiche, quella di procedura esecutiva concorsuale, per cui il giudice delegato al fallimento non è altro che il giudice dell'esecuzione concorsuale, che ha inizio con la dichiarazione di fallimento, equivalente ad un generale atto di pignoramento sul patrimonio del debitore. Se dunque la pretesa viene azionata dall'agente della riscossione in sede fallimentare quando ancora pendono i termini per l'impugnazione del titolo ovvero gli stessi non sono ancora iniziati a decorrere per omessa notificazione del ruolo e della cartella al curatore, è pacifico che l'opposizione deve essere proposta davanti al giudice tributario, al quale la legge attribuisce la giurisdizione esclusiva in materia di tributi. Qualora, invece, la pretesa sia divenuta definitiva (da tempo) per mancata impugnazione della cartella notificata e non vi siano stati atti successivi interruttivi della prescrizione, quest'ultima può essere eccepita innanzi al giudice dell'esecuzione, sia concorsuale che individuale, davanti alla quale per legge si arresta la giurisdizione tributaria*”.

²⁰ Queste conclusioni modificano peraltro quanto rilevato da chi scrive nella vigenza dell'orientamento giurisprudenziale precedente a quello adesso accolto dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 34447/2019, in commento (v., sul punto, L. GAMBI, *Erario e fallimento*, Milano, 2017, p. 159 ss.).

erariale, una cartella di pagamento recante l'iscrizione a ruolo di carichi tributari in ipotesi prescritti, a suo tempo notificata al debitore *in bonis* e da questi non impugnata avanti le commissioni tributarie ovvero sulla quale sia poi intervenuto un giudicato fiscale.

Il curatore, non potendo più impugnare tale cartella, può rilevare in sede di formazione del passivo l'intervenuta estinzione dell'obbligazione tributaria, *ex art. 95 l. fall.* (“Il curatore può eccepire i fatti estintivi, modificativi o impeditivi del diritto fatto valere, nonché l'inefficacia del titolo su cui sono fondati il credito o la prelazione, anche se è prescritta la relativa azione”).

E ciò sulla base degli elementi probatori in possesso del curatore, che è parte processuale, sotto il profilo sostanziale, a tutela dell'interesse collettivo nell'ambito del procedimento di verifica dei crediti.

Spetterà poi al giudice delegato ogni decisione circa le circostanze estintive dell'obbligazione tributaria.

Non si verifica, in tal caso, alcuno “sconfinamento” da parte del giudice ordinario nel campo di competenza del giudice tributario, venendo il primo a decidere su di un fatto occorso “a valle” della notifica della cartella definitiva.

Ove diversamente al momento della verifica del passivo il titolo da cui tragga fondamento la pretesa erariale non sia ancora definitivo (es., cartella di pagamento recante iscrizioni a ruolo di carichi tributari in ipotesi prescritti notificata alla curatela fallimentare *ex art. 26, D.P.R. n. 602/1973*), quest'ultima potrà (*recte*, dovrà) eccepire avanti al giudice tributario ogni profilo legato all'*an* (oltreché al *quantum*) della pretesa erariale, ivi inclusa ogni eventuale eccezione in ordine all'estinzione dell'obbligazione.

Ed il relativo credito sarà ammesso al passivo del fallimento con riserva, *ex art. 88, D.P.R. n. 602/1973*, per essere poi la stessa sciolta all'esito definitivo del contenzioso tributario.