

LA PRESCRIZIONE DEI CREDITI FISCALI NEL FALLIMENTO

di LORENZO GAMBI

SOMMARIO: 1. Il caso sottoposto alla Corte di Cassazione.- 2. L'eccezione di prescrizione quale elemento che attiene all'*an* ed al *quantum* della pretesa fiscale.- 3. Annotazioni conclusive.-

1. La Suprema Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 15717/2019, depositata in data 11 giugno 2019¹, è tornata ad affrontare il tema della prescrizione dei crediti tributari in ambito di fallimento.

Questo il caso esaminato dalla Corte.

La società incaricata della gestione dei tributi per la Regione Sicilia presentava domanda d'ammissione al passivo del fallimento del contribuente avanti al Tribunale di Palermo in relazione a carichi tributari iscritti a ruolo portati da una serie di cartelle esattoriali.

Il giudice delegato accoglieva la domanda in modo parziale, ammettendo al passivo del fallimento del debitore d'imposta solo quella parte dei crediti fiscali iscritti a ruolo per i quali non era intervenuta la prescrizione.

L'agente della riscossione proponeva opposizione *ex art.* 98 l. fall., eccependo che in caso di fallimento del contribuente le questioni inerenti la prescrizione dei crediti fiscali appartengono alla giurisdizione esclusiva del giudice tributario.

¹ Cass., civ. sez. I, ord. dell'11 giugno 2019, n. 15717, pubblicata su *www.il-caso.it* il 21 settembre 2019.

Il Tribunale di Palermo rigettava il gravame, confermando l'intervenuta prescrizione di parte dei carichi tributari iscritti a ruolo, così come già accertato dal giudice delegato in sede di formazione del passivo.

In particolare, il giudice dell'opposizione riconosceva la propria giurisdizione a decidere sulla questione della estinzione dell'obbligazione tributaria, sull'assunto che la cartella di pagamento notificata al curatore costituisca un atto esecutivo (e non tributario), la cui cognizione è demandata – appunto – al giudice ordinario.

La Corte di Cassazione, con la richiamata ordinanza, ha ritenuto fondato il ricorso del “concessionario” in quanto l'accertamento della prescrizione dei crediti fiscali in ambito fallimentare è materia di esclusiva competenza del foro tributario, e non di quello concorsuale.

Il Supremo Collegio è pervenuto a tale conclusione attribuendo alla cartella di pagamento – sul solco dell'orientamento delle Sezioni Unite² – natura di atto squisitamente tributario, e non dunque inerente (bensì funzionalmente prodromico) alla fase esecutiva.

E ciò in modo assimilabile a quanto avviene con riferimento al cd. avviso ad adempiere, *ex art. 50, comma 2, D.P.R. n. 602/1973*³.

Pertanto, trattandosi di atto direttamente riconducibile all'*iter* di formazione del procedimento fiscale, la cartella di pagamento deve essere impugnata avanti la commissione tributaria.

La Cassazione ha quindi rilevato che ove la curatela intenda eccepire la prescrizione del credito tributario solleva una que-

² Cass., civ. sez. un., 5 giugno 2017, n. 13913.

³ “Art. 50 (Termine per l'inizio dell'esecuzione). 1. Il concessionario procede ad espropriazione forzata quando è inutilmente decorso il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento, salve le disposizioni relative alla dilazione ed alla sospensione del pagamento.

2. Se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione stessa deve essere preceduta dalla notifica, da effettuarsi con le modalità previste dall'art. 26, di un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni.

3. L'avviso di cui al comma 2 è redatto in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle Finanze e perde efficacia trascorsi centottanta giorni dalla data della notifica”.

stione che attiene ad un “*fatto estintivo dell’obbligazione e, poiché trattasi di questione riguardante l’an ed il quantum del tributo, la giurisdizione sulla relativa controversia spetta al giudice tributario*”.

2. Coesistono, sul tema, due principi inderogabili.

Da un lato, il principio di specialità della giurisdizione tributaria; dall’altro, il principio di concorsualità in ambito fallimentare.

Il primo, trova fondamento nell’art. 2, D.Lgs. n. 546/1992: ogni questione circa l’an ed il *quantum* dell’obbligazione tributaria ricade nella giurisdizione esclusiva del giudice tributario⁴.

Il secondo, nell’art. 52 l. fall.: il fallimento apre il concorso dei creditori; tutti i crediti devono essere sottoposti al processo di verifica secondo le regole previste in materia d’accertamento del passivo, *ex art. 92 ss. l. fall.*⁵.

Per effetto dell’applicazione del principio di specialità della giurisdizione tributaria, la pretesa erariale “sfugge”, sotto il profilo della cognizione, formale e sostanziale, circa la sussistenza dell’obbligazione tributaria, alla *vis attractiva* del foro fallimentare (art. 24 l. fall.).

Secondo la Cassazione se, sotto un profilo generale, il giudice fallimentare “*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*”⁶, in materia tributaria, 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 tributa-*

⁴ Ricade, fra l’altro, nell’ambito della competenza esclusiva delle commissioni tributarie ogni questione circa le misure cautelari correlate al rapporto tributario. Con particolare riferimento all’ipoteca esattoriale *ex art. 77, D.P.R. n. 602/1973*, le Sezioni Unite hanno statuito che ogni controversia rientra nella “*giurisdizione del giudice tributario, qualora i crediti garantiti dall’ipoteca abbiano natura tributaria*” (Cass., civ. sez. un., ord. del 22 luglio 2015, n. 15354).

⁵ Norma che consegue al divieto *ex art. 51 l. fall.* (“Salvo diversa disposizione della legge, dal giorno della dichiarazione di fallimento nessuna azione individuale esecutiva o cautelare, anche per crediti maturati durante il fallimento, può essere iniziata o proseguita sui beni compresi nel fallimento”).

⁶ Cass., civ. sez. V, 14 giugno 2001, n. 15715.

*rio [...] 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"*⁷.

La Corte, in tal caso, era chiamata a decidere se in sede di formazione del passivo il giudice delegato potesse accertare il fatto estintivo dell'obbligazione tributaria in relazione ad un'ipotesi di definizione agevolata del rapporto fiscale (condono), adita dal debitore *ante* fallimento.

La richiamata sentenza n. 15715/2001 reca un principio di carattere generale, laddove dà atto che il giudice ordinario “*non può statuire, per carenza di giurisdizione, sul fondamento della deduzione secondo cui il credito d'imposta portato dal titolo sarebbe in tutto o in parte venuto meno per effetto di istanza di condono, ma deve soltanto accertare se la relativa tesi abbia dato luogo o possa dare ancora luogo ad una causa dinanzi al giudice tributario*”.

Ne consegue, secondo il Collegio, che in ambito di procedura concorsuale l'indagine deve essere circoscritta alla verifica se il titolo in base al quale l'Amministrazione finanziaria, anche per il tramite dell'agente della riscossione, agisca ai fini dell'ammissione al passivo sia o meno definitivo.

Ove il titolo sia definitivo, il credito erariale è ammesso al passivo; ove, viceversa, il titolo esista ma non sia definitivo (perché *sub iudice* al momento dell'apertura del concorso o perché ancora contestabile avanti al giudice tributario da parte del curatore), il credito è ammesso al passivo con riserva, *ex art. 88, D.P.R. n. 902/1973*.

La Corte di Cassazione ritiene dunque che la cognizione del giudice tributario si estenda ad ogni profilo annesso al rapporto giuridico d'imposta – quindi anche ai fatti estintivi dell'obbligazione tributaria.

Tenuto conto del peculiare tratto “a tutt'ondo” del giudizio tributario, in sede fallimentare la verifica è circoscritta ai seguenti, pur rilevanti aspetti:

⁷ *Ibidem*.

- accertamento circa la sussistenza del requisito di concorsualità del credito tributario (anteriorità alla sentenza di fallimento del presupposto d'imposta);
- accertamento circa la sussistenza del titolo che dà origine alla pretesa fiscale (rispetto del principio dell'onere della prova, a carico dell'ente titolare del diritto al tributo e/o dell'agente della riscossione);
- accertamento circa la collocazione giuridica del credito all'interno del passivo concorsuale (sussistenza ed estensione delle legittime cause di prelazione che assistano il credito tributario);
- accertamento, più in generale, circa il rispetto del rito *ex art. 93 ss. l. fall.*, ivi incluso il rispetto del termine *ex art. 101, comma 4, l. fall.* (domande tardive e "supertardive").

E poiché, secondo l'insegnamento delle Sezioni Unite, "*ove, in sede di ammissione al passivo fallimentare sia eccepita dal curatore la prescrizione del credito tributario [...], viene in considerazione un fatto estintivo dell'obbligazione*"⁸, la relativa controversia rientra nell'ambito della giurisdizione tributaria⁹.

Se quanto sopra costituisce orientamento consolidato nella giurisprudenza di legittimità, in dottrina, non è invero pacifico il tema su quale sia la sede giurisdizionale competente a decidere sulla prescrizione del credito tributario.

⁸ Cass., civ. sez. un., 13 giugno 2017, n. 14648. Tale principio era già stato statuito dalle Sezioni Unite con sentenza n. 23832/2007. In quel caso, la Corte, decidendo su un giudizio d'opposizione radicato su un'eccezione di prescrizione sollevata dagli organi del fallimento, nel premettere che "*il problema che più specificamente si poneva nel caso di specie concerneva [...] il fatto se la limitazione della materia del contendere alla eccepita prescrizione del credito potesse determinare la sottrazione della controversia stessa alla giurisdizione del giudice tributario, legittimandone la cognizione da parte del giudice ordinario*", aveva così statuito: "*si tratta di un quesito cui si deve rispondere negativamente, in quanto, facendosi valere mediante l'eccezione di prescrizione, un fatto estintivo dell'obbligazione tributaria, conoscere della causa spetta al giudice che abbia giurisdizione in merito a tale obbligazione*" (Cass., civ. sez. un., 19 novembre 2007, n. 23832).

⁹ Si ricorda, in sintesi, che i crediti erariali portati da accertamenti definitivi ovvero da sentenze passate in giudicato sono soggetti alla prescrizione decennale, *ex art. 2946 c.c.* (Cass., civ. sez. V, 12 novembre 2010, n. 22977). Si prescrivono invece in cinque anni, *ex art. 2948 n. 4), c.c.*, i crediti fiscali di titolarità degli enti locali, correlati a prestazioni periodiche (Cass., civ. sez. V, 23 febbraio 2010, n. 4283).

V'è chi, al riguardo, autorevolmente segnala la necessità di distinguere fra i profili legati alla decadenza dell'azione amministrativa, fase che si colloca “a monte” dell'emissione dell'atto impositivo, e i profili legati alla prescrizione del credito tributario, fase – quest'ultima – che si colloca “a valle” dell'atto impositivo¹⁰.

Dunque ritenendo che, mentre la fase prodromica all'emanazione dell'atto impositivo (eccezione di decadenza) rientri nella giurisdizione esclusiva del giudice tributario, la fase che segue la sua emanazione (eccezione di prescrizione) ricada nella cognizione (piena ed esclusiva) del giudice fallimentare¹¹.

3. La questione circa la giurisdizione in ordine alla eccezione di prescrizione del credito tributario dovrebbe essere allargata, includendovi tutte le altre fattispecie che attengono ai profili

¹⁰ L. DEL FEDERICO, *I crediti tributari nell'accertamento del passivo fallimentare*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 11 ss.

¹¹ Rileva, sul punto, l'Autore: “l'orientamento prevalente ritiene che la dichiarazione di prescrizione del credito tributario rientri nella cognizione della giurisdizione tributaria e non in quella del giudice fallimentare, ma tale orientamento pecca laddove non distingue tra prescrizione dell'obbligazione tributaria e decadenza dal potere impositivo. Normalmente la decadenza si colloca a monte dell'atto impositivo, sia esso accertamento, provvedimento sanzionatorio, o ruolo/cartella di pagamento; l'atto deve essere emesso nel rispetto di specifici termini decadenziali previsti dalla varie leggi tributarie: in tal caso è chiaro che il mancato rispetto del termine si riverbera come vizio dell'atto, e quindi ogni relativa contestazione deve essere radicata dinanzi al giudice tributario mediante la normale azione di impugnazione dell'atto stesso. Viceversa in genere la prescrizione si colloca a valle dell'emanazione dell'atto impositivo, e riguarda l'obbligazione tributaria; in tal caso la circostanza estintiva attiene al puro e semplice rapporto obbligatorio e può essere fatta valere soltanto mediante contestazione attinente alla fase della mera riscossione. Orbene, 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)”. In senso conforme, v. anche, S. DE MATTEIS, *Rapporti tra processo tributario e fallimento*, in www.giustizia-tributaria.it, 2015, e B. QUATRARO-F. DIMUNDO, *La verifica dei crediti nelle procedure concorsuali. Crediti tributari e previdenziali*, Milano, 2016, p. 55. In tal senso, anche parte della giurisprudenza di merito: la prescrizione del credito fiscale non rientra nella competenza delle commissioni tributarie, attenendo alle “vicende estintive di un diritto di credito, nella specie tributario, per le quali sussiste la giurisdizione del giudice ordinario” (Trib. Milano, 5 agosto 2009).

estintivi dell'obbligazione (avvenuto pagamento, eccezione di compensazione, perfezionamento di procedimenti agevolativi, ecc.).

La stessa dovrebbe poi essere trattata nella prospettiva della verifica della definitività del titolo su cui la domanda erariale si fonda, da effettuarsi (a cura del curatore, in prima battuta, e del giudice delegato, in seconda battuta) al momento della formazione del passivo.

Peraltro, in caso di fallimento del contribuente l'agente della riscossione richiede l'ammissione al passivo del credito fiscale non tanto in base alla cartella di pagamento, quanto piuttosto in base al ruolo¹².

Secondo la Cassazione, infatti, l'agente presenta la domanda d'ammissione al passivo del fallimento del contribuente allegando il ruolo, o anche il solo "estratto di ruolo", senza necessità di notificare al curatore la cartella di pagamento¹³.

Fra l'altro, ritiene la Suprema Corte, la domanda d'ammissione al passivo inviata dall'Amministrazione finanziaria a mezzo PEC, *ex art. 93 l. fall.*, appare idonea a rendere edotta la curatela fallimentare in ordine alla pretesa fiscale.

Il curatore che intenda contestare il credito erariale è quindi tenuto ad impugnare il ruolo (estratto di ruolo) allegato alla domanda d'ammissione al passivo, nel termine di sessanta giorni dalla ricezione della relativa PEC¹⁴.

A ben vedere, attribuire rilevanza tributaria ad un atto – la domanda d'ammissione al passivo – idoneo ad espletare i propri effetti al solo ambito fallimentare significa limitare oltremisura l'esercizio del diritto di difesa della curatela fallimentare.

La quale avrebbe l'onere di monitorare la data di ricezione delle PEC ricevute *ex art. 93 l. fall.* non solo in funzione del rispetto del termine per il deposito del progetto di stato passivo,

¹² Il ruolo, per quanto venga privato col fallimento d'ogni efficacia esecutiva, continua ad assumere rilevanza sotto il profilo della prova della pretesa fiscale ai fini della partecipazione al concorso. Peraltro, il ruolo è stato sostituito, per i tributi diretti e per il tributo IVA, dal cd. avviso di accertamento esecutivo, *ex art. 29, D.L. n. 78/2010*, atto il quale, ai fini in esame, svolge la stessa funzione del ruolo.

¹³ Cass., civ. sez. I, 17 marzo 2014, n. 6126. Cita la possibilità d'impugnare avanti al giudice tributario, quale atto tributario "in sé", l'estratto del ruolo, *ex art. 19, D.Lgs. n. 546/1992*, v. Cass., civ. sez. III, 9 giugno 2016, n. 11794.

¹⁴ In questo senso, Cass., civ. sez. V, 14 settembre 2016, n. 18082.

ma anche in funzione del diverso termine – dalla natura decadenziale – rilevante ai fini della proposizione del ricorso tributario.

D'altra parte, tenuto conto del richiamato orientamento giurisprudenziale, e qui assumendo che oggetto del ricorso sia non già la domanda d'ammissione al passivo, bensì la sottostante iscrizione a ruolo, il curatore eccepirà la prescrizione avanti al giudice tributario avendo a riferimento, quale *dies a quo* ai fini della proposizione del ricorso, la data di ricezione della PEC *ex art. 93 l. fall.*

Così radicato il contenzioso tributario, la domanda di ammissione al passivo presentata dall'Amministrazione finanziaria sarà ammessa al passivo con riserva, *ex art. 88, D.P.R. n. 602/1973.*

Quanto all'esito del giudizio tributario, ove l'agente della riscossione dimostrasse che il ruolo era stato notificato al debitore *ante* fallimento mediante la cartella di pagamento, essendo ciò valso ad interrompere i termini prescrizionali, il ricorso proposto dal curatore sarebbe prevedibilmente respinto dalla commissione tributaria.

Ed il giudice delegato scioglierebbe la riserva in senso favorevole all'Amministrazione finanziaria, ammettendo al passivo il credito tributario in via definitiva.

Ove, al contrario, il concessionario non fosse in grado di fornire la prova della regolare notifica della cartella al debitore *in bonis* e, dunque, fossero inutilmente decorsi i termini prescrizionali con riferimento alla data di presentazione della domanda d'ammissione al passivo, il giudice tributario sancirebbe l'intervenuta estinzione dell'obbligazione tributaria, accogliendo il ricorso del curatore.

Ed il credito tributario portato dalla domanda d'ammissione al passivo presentata dall'Amministrazione finanziaria verrebbe così escluso dal fallimento del contribuente.