

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE PRIMA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PANEBIANCO Ugo Riccardo - Presidente -  
Dott. FIORETTI Francesco Maria - rel. Consigliere -  
Dott. SALME' Giuseppe - Consigliere -  
Dott. CULTRERA Maria Rosaria - Consigliere -  
Dott. DIDONE Antonio - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 6863-2005 proposto da:

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, in persona del Ministro pro tempore,  
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, domiciliati in ROMA, VIA  
DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che li rappresenta e  
difende ope legis;

- ricorrente -

contro

FALLIMENTO A S.R.L. IN LIQUIDAZIONE (C.F. (OMISSIS)), in persona del Curatore rag.,  
elettivamente domiciliato in presso l'avvocato, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato,  
giusta procura a margine del controricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 1338/2004 della CORTE D'APPELLO di BOLOGNA,

depositata il 15/11/2004;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 18/05/2010 dal Consigliere Dott.  
FRANCESCO MARIA FIORETTI;

udito, per il controricorrente, l'Avvocato che ha chiesto il rigetto del ricorso;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. RUSSO Libertino Alberto che ha  
concluso per l'accoglimento del ricorso per quanto di ragione.

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con ricorso in data 20 ottobre 1998 l'Ufficio IVA di Modena chiedeva al Tribunale di Modena, ai  
sensi della L. Fall., art. 101, l'ammissione al passivo del Fallimento A s.r.l. in liquidazione della  
somma di L. 226.385.000, di cui L. 194.564.000 da collocare in privilegio e L. 31.821.000 da  
collocare in chirografo, credito che secondo l'assunto del ricorrente, traeva origine: a) dal processo  
verbale ed avviso di rettifica n. (OMISSIS), relativo all'anno di imposta 1992; b) dall'avviso di  
pagamento n. (OMISSIS), relativo all'anno 1990; c) dai fogli di prenotazione nn. (OMISSIS), relativi  
all'anno 1991.

Avendone il curatore contestata l'ammissione, il credito non veniva ammesso al passivo; il giudice  
procedeva alla istruzione della causa ed il Tribunale adito, con sentenza del 24 maggio 2002,  
respingeva il ricorso, sul rilievo che sia l'avviso di pagamento che i fogli di prenotazione non  
costituivano titolo per la riscossione, non avendo alcuna rilevanza sul piano dell'accertamento e della  
quantificazione del tributo, per cui l'istanza di ammissione al passivo non poteva ritenersi fondata su  
titoli idonei a rendere applicabile il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 45.

Detta sentenza veniva impugnata dal Ministero delle Finanze e dall'Agenzia delle Entrate di Modena  
dinanzi alla Corte d'Appello di Bologna, che rigettava l'impugnazione.

Avverso tale 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 A in liquidazione ha  
resistito con controricorso.

**MOTIVI DELLA DECISIONE**

Con l'unico motivo i ricorrenti denunciano violazione e falsa applicazione del R.D. 16 marzo 1942, n.  
267, art. 55, comma 3 e art. 101 dell'art. 45, comma 2 (nel testo all'epoca vigente) del D.P.R. 29  
settembre 1973, n. 602 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Motivazione carente, illogica e  
contraddittoria in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. La sentenza impugnata sarebbe  
illegittima per falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 45, comma 2, laddove ritiene che  
soltanto il ruolo costituisca il veicolo attraverso il quale l'Amministrazione può chiedere l'ammissione  
al passivo.

Tale conseguenza non si evincerebbe da detta norma e sarebbe contraria alla giurisprudenza della Corte di Cassazione, che non avrebbe mai affermato l'esistenza in materia tributaria di un simile principio.

Pertanto la Corte d'Appello avrebbe dovuto ammettere al passivo sia il credito di L. 151.870.000 relativo all'anno 1990, risultante dal processo verbale di constatazione e dall'avviso di rettifica notificato il 14.12.1996, sia il credito portato dall'avviso di pagamento di L. 42.677.000 (atto propedeutico alla iscrizione a ruolo della somma), emesso al fine di sollecitare il contribuente ad effettuare il pagamento spontaneo di un credito di fatto non più contestabile, riconoscendogli una riduzione del 40% delle soprattasse allorchè il pagamento fosse stato eseguito entro il termine di 30 giorni dalla data di notifica dell'invito di pagamento.

Un diniego di ammissione del credito potrebbe essere giustificato soltanto in mancanza di prova dell'esistenza del credito e di anteriorità del credito stesso rispetto alla procedura concorsuale. Nella fattispecie nessuno di tali requisiti sarebbe mancato.

La Corte d'Appello, pertanto, avrebbe errato nel ritenere che l'ammissione al passivo di un credito potesse essere disposta soltanto se lo stesso credito sia "consacrato " in un atto suscettibile di impugnazione, confondendo così il problema della prova del credito con quello della possibilità di contestazione dello stesso davanti ai giudici tributari.

Per gli stessi motivi avrebbe dovuto ammettere al passivo i crediti di cui ai fogli di prenotazione, in quanto la loro natura di atti amministrativi non impediva di considerare provata l'esistenza del credito (peraltro espressamente riconosciuta dal Fallimento, che aveva precisato trattarsi di somme derivanti da richiesta di condono degli errori formali, cui non aveva fatto seguito il pagamento).

La corte di merito, inoltre, non avrebbe considerato che, con l'affermare che l'ammissione al passivo può essere effettuata solo dopo la iscrizione a ruolo, l'Amministrazione verrebbe sostanzialmente privata del suo diritto, in quanto a norma del D.M. 28 dicembre 1989, art. 19 emesso in attuazione del D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, art. 67, comma 2, lett. b) nel testo introdotto dal D.M. 11 maggio 1990, art. 1 l'intervenuta ammissione al passivo costituirebbe il presupposto indefettibile per poter procedere alla iscrizione a ruolo del credito.

L'unica soluzione legittima sarebbe, pertanto, quella di consentire l'ammissione al passivo sulla base del solo invito al pagamento, a seguito del quale sarebbe già possibile quantificare in modo esatto l'importo che verrà iscritto a ruolo.

In ogni caso qualsiasi problema potrebbe essere evitato mediante un'ammissione al passivo con riserva ex art. 55, comma 3, L. Fall., atteso che il credito contenuto nell'avviso di pagamento sarebbe condizionato alla non (positiva) impugnazione della successiva iscrizione a ruolo.

Il ricorso è fondato nei limiti di seguito precisati.

Devesi osservare in primo luogo che nel caso di specie, non essendovi contestazione in ordine all'"an" ed al "quantum" della pretesa fiscale, non può ritenersi insorta tra le parti una controversia tributaria e che, come tale, appartiene alla giurisdizione delle commissioni tributarie; la controversia, infatti, concerne esclusivamente la idoneità del titolo dedotto ai fini dell'ammissione al passivo fallimentare. Trattasi, quindi, di controversia che rientra nella giurisdizione del giudice ordinario (cfr. in tal senso cass. sez. un. n. 5165 del 2009).

La esistenza nel caso in esame della giurisdizione del giudice ordinario porta ad escludere che possa configurarsi l'ipotesi di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 45, comma 2 (nella formulazione vigente all'epoca dei fatti per cui è causa) di ammissione al passivo fallimentare con riserva, richiedendo l'applicabilità di detta disposizione la esistenza di contestazioni inerenti ai tributi iscritti a ruolo, e, quindi, di una controversia che, investendo la sussistenza o l'entità della pretesa tributaria, non appartiene alla giurisdizione del giudice ordinario, ma a quella delle commissioni tributarie.

Devesi osservare, altresì, che con il ricorso non vengono mosse alla sentenza impugnata specifiche censure per la mancata ammissione al passivo del credito in base agli avvisi di rettifica (sul punto, pertanto, la sentenza del giudice a quo può ritenersi definitiva); specifiche censure vengono mosse soltanto per la mancata ammissione al passivo del credito portato dall'avviso di pagamento e dai fogli di prenotazione allegati alla domanda di insinuazione al passivo fallimentare.

Giustamente il giudice a quo ha ritenuto che i fogli di prenotazione non costituiscano titolo idoneo per l'ammissione al passivo fallimentare, non figurando questi tra i titoli previsti dalla legislazione tributaria per la riscossione dei tributi.

Il foglio di prenotazione è stato previsto nel D.M. 24 febbraio 1983, art. 4 dettante disposizioni in ordine alle modalità di funzionamento di alcuni servizi del servizio autonomo di cassa negli uffici I.V.A., il quale prevedeva, tra l'altro, che gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto dovevano emettere

ordine di incasso per ciascuna delle seguenti riscossioni: "...b) servizio autonomo di cassa: entrate assunte in carico mediante foglio di prenotazione".

Già da questa disposizione regolamentare si evince chiaramente che il foglio di prenotazione non riguarda direttamente il rapporto tra contribuente ed amministrazione finanziaria, ma è esclusivamente un atto amministrativo interno, che riguarda l'obbligo degli uffici dell'imposta sul valore aggiunto (e non certo obblighi del soggetto passivo di imposta) di emettere l'ordine di incasso per quanto riguarda le entrate assunte in carico mediante foglio di prenotazione.

Gli stessi ricorrenti affermano nel ricorso che i fogli di prenotazione sono espressamente indicati nella modulistica prevista per gli uffici finanziari nel provvedimento 31.1.2002 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, di Approvazione del modulario entrate concernente la modulistica meccanografica da utilizzare nello svolgimento di attività all'interno degli Uffici finanziari, confermando così quanto sopra ritenuto e cioè che il foglio di prenotazione non ha la natura di titolo per la riscossione, ma che è atto riguardante l'attività interna dell'amministrazione finanziaria.

Deducano, ancora, i ricorrenti, al fine di contrastare l'affermazione del giudice a quo che soltanto il ruolo costituisce titolo idoneo per l'ammissione al passivo delle procedure concorsuali, che se si segue la tesi di detto giudice secondo cui atti che, pur costituendo prova dell'esistenza del tributo, tra i quali anche i fogli di prenotazione, non rappresentano titoli idonei per l'ammissione al passivo fallimentare, l'amministrazione finanziaria verrebbe sostanzialmente privata del suo diritto, in quanto a norma del D.M. 28 dicembre 1989, art. 19 (recante istruzioni per la redazione, la trasmissione e la compilazione meccanografica dei ruoli e adempimenti contabili a carico degli agenti della riscossione coattiva di tasse, imposte indirette, tributi locali ed altre entrate), emesso in attuazione del D.P.R. 20 gennaio 1988, n. 43, art. 67, comma 2, lett. b) l'intervenuta ammissione al passivo costituiva il presupposto infettibile per poter procedere alla iscrizione a ruolo del credito.

Il collegio osserva che tale disposizione regolamentare, se intesa nel senso indicato dai ricorrenti, si pone in aperto contrasto con il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 45 (nella formulazione vigente all'epoca dei fatti di causa), il quale prevede l'ammissione al passivo del tributo solo se iscritto a ruolo e l'ammissione con riserva, come suddetto, in caso di contestazione davanti alle commissioni tributarie. Diverso discorso deve essere fatto per quanto riguarda il credito, di cui si è chiesta l'ammissione al passivo in base all'avviso di pagamento.

Questa Suprema Corte ha affermato più volte (vedi cass. n. 2994 del 2006; cass. n. 16120 del 2007 ed infine cass. n. 5165 del 2009, quest'ultima resa a sezioni unite) che l'invito al pagamento, di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, comma 6 (introdotto dal D.L. n. 323 del 1996, art. 10, comma 3 conv. nella L. n. 425 del 1996), emesso sulla base delle risultanze cartolari della dichiarazione I.V.A del contribuente, costituisce atto sufficiente per l'ammissione al passivo fallimentare del relativo credito erariale, ma che tale sufficienza è limitata al credito d'imposta, mentre non riguarda le sanzioni e gli interessi, la cui pretesa deve essere azionata sulla base di un provvedimento impugnabile innanzi al giudice tributario.

Tale orientamento giurisprudenziale, cui il collegio ritiene di dare adesione, comporta l'accoglimento del ricorso nei limiti indicati dalla massima surriportata. La sentenza impugnata conseguentemente deve essere cassata in detti limiti e la causa deve essere rinviata, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte d'Appello di Bologna in diversa composizione, che per il giudizio si atterrà al principio di diritto sopra enunciato.

#### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Corte d'Appello di Bologna in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 18 maggio 2010.

Depositato in Cancelleria il 16 giugno 2010