



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

SEZIONI UNITE CIVILI

05165/09

REGISTRAZIONE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- Dott. Paolo VITTORIA - Primo Presidente f.f.-
  - Dott. Enrico PAPA - Pres. di sezione -
  - Dott. Antonino ELEFANTE - Pres. di sezione -
  - Dott. Alfredo MENSITIERI - Consigliere -
  - Dott. Francesco Maria FIORETTI - Consigliere -
  - Dott. Pasquale PICONE - Consigliere -
  - Dott. Francesco FELICETTI - Consigliere -
  - Dott. Ettore BUCCIANTE - Consigliere -
  - Dott. Raffaele BOTTA - Rel. Consigliere -
- ha pronunciato la seguente

Oggetto  
 IVA. Invito al pagamento ex art. 60, comma 6, D.P.R. n. 633 del 1972. Ammissione al passivo fallimentare. Giurisdizione.

R.G.N. 15945/04

Cron. 5165

Rep.

Ud. 10/02/09

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

FALLIMENTO ROMANO DE MOLINER, in persona del curatore pro tempore, elettivamente domiciliato in Roma, via Crescenzo 91, presso l'avv. Nicola Lagozino, rappresentato e difeso dall'avv. prof. Francesco Tesauro giusta delga in calce al ricorso;

- ricorrente -

contro

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, in persona del ministro pro tempore, E AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore pro tempore;

- intimati -

avverso la sentenza della Corte d'appello di Milano, IV Sez. civile, n. 3347/03 del 28 ottobre 2003, depositata il 12 dicembre 2003, notificata il 4 maggio 2004;

Preso atto che nessuno è presente per le parti;

2009  
177



udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 10 febbraio 2009 dal Consigliere Dott. Raffaele Botta;

udito il P.M. in persona dell'Avvocato Generale Dott. Vincenzo Nardi che ha concluso per l'accoglimento del primo e del terzo motivo di ricorso, assorbiti gli altri motivi.

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La controversia trae origine dalla notifica in data 4 aprile 1997 al curatore del Fallimento Romano de Moliner di un avviso di pagamento ex art. 60, comma 6, D.P.R. n. 633 del 1972 con il quale l'Ufficio IVA di Milano, rilevato sulla base della dichiarazione presentata nel 1994 dal contribuente poi fallito l'indicazione a credito di versamenti periodici non eseguiti, ne chiedeva il pagamento oltre soprattasse e interessi e, quindi, l'ammissione allo stato passivo in via privilegiata, domanda che non veniva accolta dal giudice delegato.

Avverso l'esclusione dallo stato passivo l'Ufficio proponeva innanzi al Tribunale di Milano rituale opposizione che veniva rigettata in quanto l'atto notificato al curatore era un atto non impugnabile e non era stato preceduto da altro atto impugnabile: riteneva il Tribunale che non potesse nel caso riconoscersi estesa ad atti di questo tipo il disposto di cui all'art. 45, D.P.R. n. 602 del 1973, perché verrebbe a mancare ogni tutela del contribuente innanzi all'amministrazione «non potendo l'atto essere oggetto... di esame dinanzi al giudice tributario... proprio in quanto non impugnabile e nemmeno potendo essere esaminato dal giudice nell'ambito della procedura fallimentare per la carenza di giurisdizione al riguardo del giudice ordinario ex art. 1 D.P.R. n. 636 del 1972 (competente essendo il giudice tributario). L'appello dell'Ufficio era, invece, accolto, nella contumacia della curatela fallimentare, con la sentenza in epigrafe, secondo la quale il fatto che avverso l'avviso di pagamento non fosse ammesso ricorso non conduce «alle considerazioni e conclusioni svolte dal Tribunale, posto che l'Amministrazione nulla doveva accertare... dovendo solo provvedere a recuperare la somma della quale lo stesso contribuente si era dichiarato debitore, portandola peraltro a proprio credito in base agli affermati versamenti periodici nella dichiarazione IVA annuale, ma che in realtà non risultavano essere stati versati».



Avverso tale sentenza la curatela fallimentare propone ricorso per cassazione con cinque motivi, il primo dei quali solleva l'eccezione di difetto di giurisdizione del giudice adito. L'amministrazione non si è costituita.

### MOTIVAZIONE

Con il primo motivo di ricorso, la curatela ricorrente denuncia difetto di giurisdizione del giudice ordinario, violazione delle norme sulla giurisdizione del giudice tributario, affermando l'oggetto e la natura tributaria della controversia, in quanto essa investe «prioritariamente la fondatezza e le forme di attuazione di un credito fiscale, degli accessori (interessi) e di una sanzione fiscale», circostanza che avrebbe dovuto indurre il giudice adito a declinare la propria giurisdizione. D'altro canto, sostiene la curatela, l'amministrazione avrebbe dovuto emettere un atto impugnabile che consentisse di sottoporre la controversia al giudice tributario: l'atto che l'amministrazione avrebbe dovuto emettere era un avviso di accertamento o, ammesso che ciò non fosse necessario per essere la pretesa tributaria fondata sulla stessa dichiarazione del contribuente, una cartella esattoriale (e in questo caso, legittimato all'insinuazione sarebbe stato il concessionario e non l'amministrazione).

Il motivo non è fondato. Dalla sentenza impugnata non risulta che la curatela abbia dedotto un fatto modificativo, estintivo o impeditivo della pretesa fiscale o ne abbia contestato l'an o il *quantum*, consistendo la sola contestazione sollevata quella relativa alla inefficacia del titolo – l'invito al pagamento ex art. 60, comma 6, D.P.R. n. 633 del 1972 – sul quale l'Ufficio ha fondato la propria domanda di ammissione allo stato passivo, non essendo, ad avviso della curatela, sufficiente allo scopo la notifica di un atto, come quello in questione, che non sia autonomamente impugnabile. Dal ricorso analogamente non risultano diverse circostanze, essendo la parte narrativa tratta dalla medesima sentenza impugnata ed essendo le censure sollevate tutte incentrate sulla questione del difetto nella specie di un atto impugnabile, che, secondo il ricorrente, avrebbe dovuto essere rappresentato da un avviso di accertamento (o rettifica) oppure, quanto meno, da una cartella esattoriale. Tutto ciò non è irrilevante, in quanto l'oggetto della controversia non appare essere l'accertamento (della fondatezza) di una pretesa fiscale, bensì esclusivamente l'accertamento dell'idoneità del titolo fatto valere dall'Uffi-



cio ai fini dell'ammissione al passivo fallimentare: in buona sostanza l'oggetto della controversia concerne la sufficienza (o meno) a tale scopo dell'invito al pagamento ex art. 60, comma 6, D.P.R. n. 633 del 1972 o se l'Ufficio debba necessariamente far valere l'iscrizione a ruolo per ottenere ai sensi dell'art. 45, comma 2, D.P.R. n. 602 del 1973, nel testo vigente *ratione temporis*, l'ammissione con riserva al passivo fallimentare.

Orbene, è incontestato che nella fattispecie l'Ufficio procedeva ai sensi dell'art. 60, comma 6, D.P.R. n. 633 del 1972, una norma che, secondo l'orientamento di questa Corte, condiviso dal Collegio, ha, nella disciplina dell'IVA, una funzione a analoga a quella che ha, riguardo alle imposte dirette, la disposizione di cui all'art. 36-*bis*, D.P.R. n. 600 del 1973: si tratta di una norma che giustifica la diretta iscrizione a ruolo della maggiore imposta dovuta sulla base di un controllo meramente cartolare della dichiarazione, quando l'imposta dovuta sia determinata sulla base dei dati forniti dallo stesso contribuente o di una mera correzione di errori materiali o di calcolo degli stessi dati (v. Cass. n. 12762 del 2006; 16120 del 2007). L'invito al pagamento, previsto dalla stessa norma, costituisce necessario atto prodromico all'emissione del ruolo, al quale, nella situazione, come è quella del caso di specie, previgente all'entrata in vigore della legge n. 471 del 1997, era assegnata la funzione di dare al contribuente la possibilità di giovare di una riduzione della sanzione applicabile all'ipotesi di omesso versamento dell'imposta da lui stesso dichiarata come dovuta (funzione questa da ritenersi, secondo l'orientamento espresso da questa Corte, condiviso dal Collegio, «implicitamente caducata, e comunque priva di conseguenze nel caso di sua inosservanza, per effetto dell'art. 13, primo comma, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, che riducendo la sanzione inizialmente prevista dall'art. 44 del citato d.P.R. n. 633 del 1972 (dal cento per cento al trenta per cento dell'importo non versato), ha fatto venir meno ogni interesse del contribuente ad un inadempimento dal quale nessun vantaggio egli potrebbe più trarre»; v. Cass. nn. 8859 del 2006; 16481 del 2008).

Tenuto conto della funzione della disposizione di cui all'art. 60, sesto comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dapprima richiamata, deve essere considerato quanto la giurisprudenza di questa Corte ha già correttamente rilevato circa la possibilità che la dichiarazione a debito presentata dal con-



tribuente possa consentire l'ammissione al passivo dell'importo dovuto senza la previa iscrizione a ruolo. E' stato, infatti, affermato che «poiché la dichiarazione IVA a debito presentata dal contribuente, se non seguita dall'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 e ottenere l'ammissione al passivo fallimentare della somma dovuta a titolo d'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, ovvero sia 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 nello stato passivo (nemmeno con riserva) per difetto di iscrizione a ruolo e di susseguente notifica della cartella, la cui impugnazione rappresenta l'unico tramite a disposizione dell'organo della procedura per veicolare quelle contestazioni» (Cass. nn. 2994 del 2006; 16120 del 2007). Conseguentemente l'invito al pagamento di cui all'art. 60, sesto comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, «in quanto atto prodromico all'iscrizione diretta a ruolo dell'imposta non assolta, e fondato sulle risultanze cartolari della dichiarazione, costituisce atto sufficiente per l'ammissione al passivo fallimentare del relativo credito erariale, a nulla rilevando che non sia autonomamente impugnabile» (Cass. n. 16120 del 2007).

Nel caso di specie, l'Ufficio ha proceduto con l'invito al pagamento sulla base delle risultanze cartolari della dichiarazione, la quale pur apparentemente a credito era in realtà a debito, essendo l'apparente credito derivante da versamenti periodici dichiarati ma effettivamente non versati. Il titolo era sufficiente per l'ammissione al passivo: la non autonoma impugnabilità dell'atto (l'invito di pagamento) e la mancata contestazione da parte del cu-

R<sub>3</sub>



ratore nell'*an* e nel *quantum* della pretesa fiscale (o l'opposizione di fatti modificativi, estintivi o impeditivi), dimostrano che non sussisteva una controversia tributaria ma solo una controversia in ordine alla sufficienza del titolo dedotto ai fini dell'ammissibilità al passivo, in merito alla quale va dichiarata la giurisdizione del giudice ordinario.

Con il secondo motivo di ricorso, la curatela denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 54 e 60, comma 6, D.P.R. n. 633 del 1972, affermando che erroneamente il giudice di merito avrebbe ritenuto che la domanda di insinuazione al passivo potesse essere fondata unicamente sull'invito al pagamento, essendo invece necessario un avviso di accertamento o, a tutto voler concedere, l'iscrizione a ruolo, ipotesi nella quale sarebbe stato il concessionario e non l'Ufficio a dover chiedere l'ammissione al passivo.

Il motivo è fondato nei limiti di cui appresso. Già è stato rilevato come la giurisprudenza di questa Corte, condivisa dal Collegio abbia ritenuto l'invito al pagamento di cui all'art. 60, sesto comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 titolo sufficiente per l'ammissione al passivo fallimentare quando l'Ufficio proceda sulla base delle risultanze della dichiarazione, come è nella fattispecie in cui è richiesto il pagamento dell'IVA dichiarata come dovuta e non versata (in particolare dell'IVA relativa ai versamenti periodici dichiarati come dovuti ma effettivamente non corrisposti). Il motivo è, che la domanda di ammissione al passivo «viene avanzata sulla base della dichiarazione dello stesso fallito e che la stessa costituisce (secondo il diritto *ratione temporis* applicabile) una misura di favore per lo stesso fallimento, atteso che dalla sua ammissione residuano (per quanto di è detto) effetti sanzionatori ben più favorevoli rispetto a quelli nascenti dalla contestazione del debito» (Cass. n. 16120 del 2007, in motivazione). Anzi, non a torto si è evidenziato che «tale principio mostra il suo valore normativo ben oltre i limiti del diritto *ratione temporis* applicabile al caso, posto che comporta il dovere per il curatore di porsi, di fronte alla pretesa fiscale dell'ente impositore, in posizione consapevole e avvertita onde, se vi sono le indicate ragioni di contestazione (ossia un fatto modificativo, estintivo o impeditivo della pretesa fiscale, nell'*an* o nel *quantum*, anche sulla base di errori, di fatto o di diritto, commessi dal contribuente nella compilazione della dichiarazione), egli deve chiedere l'esclusione del credito dallo stato passivo ed esigere la



formazione del ruolo, con la successiva e coerente impugnazione davanti al giudice speciale tributario, mentre se tali ragioni difettano egli non può, in base al principio di corretta utilizzazione del processo (che non vuole che il processo sia utilizzato solo per effetti dilatori o abusivi; ~~ed~~, divieto di abuso del processo), contestarne l'ammissione, anche sulla base di un atto che non si presenti come di per sé impugnabile» (Cass. n. 16120 del 2007, in motivazione).

Tuttavia, la sufficienza dell'invito al pagamento ai fini dell'ammissione al passivo è limitata all'ammissione del solo credito di imposta, non per quanto riguarda le sanzioni e gli interessi, la cui pretesa, comportando effetti di natura affittiva per il fallito e i suoi creditori deve essere necessariamente azionata sulla base di un provvedimento impugnabile innanzi al giudice tributario. Pertanto ha errato la Corte d'appello nel ritenere ammissibile al passivo l'intera pretesa fiscale, perché avrebbe dovuto limitare l'importo del credito ammesso a quello corrispondente alla sola imposta dichiarata e non versata, esclusi sanzioni e interessi.

Pertanto va accolto, nei limiti indicati, il secondo motivo di ricorso, nel cui accoglimento restano assorbiti il terzo, quarto e quinto motivo, e la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto con rinvio della causa ad altra Sezione della Corte d'appello di Milano, che provvederà anche in ordine alle spese della presente fase del giudizio.

**P.Q.M.**

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

Rigetta il primo motivo di ricorso e dichiara la giurisdizione del giudice ordinario. Accoglie il secondo motivo di ricorso nei limiti di cui in motivazione, assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della Corte d'appello di Milano.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 10 febbraio 2009.

Il Consigliere estensore

Dott. Raffaele Botta

Il Presidente

Dott. Paolo Vittoria

IL CANCELLIERE  
Giovanni Giambattista

Depositata in Cancelleria



oggi, .....  
IL CANCELLIERE  
Giovanni Giambattista

4 MAR. 2009

4 MAR. 2009