

Cassazione civile, Sezioni Unite, 24 dicembre 2019, n. 34447  
Pres. Curzio – Rel. Lamorgese

*L'eccezione di prescrizione del credito tributario maturata successivamente alla notifica della cartella di pagamento, sollevata dal curatore in sede di ammissione al passivo fallimentare, è devoluta alla cognizione del giudice delegato (in sede di verifica dei crediti) e del tribunale (in sede di opposizione allo stato passivo e di insinuazione tardiva), e non già del giudice tributario, segnando la notifica della cartella il consolidamento della pretesa fiscale e l'esaurimento del potere impositivo (Massima ufficiale).*

(Omissis) Motivi della decisione

1.– La Riscossione Sicilia denuncia con il primo motivo di ricorso violazione e falsa applicazione del D.L.vo n. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2, in relazione all'art. 360 comma 1, n. 3, c.p.c., per avere il tribunale dichiarato la parziale estinzione dei crediti erariali fatti valere dal concessionario per l'avvenuto decorso del termine prescrizione, pur essendo privo di giurisdizione in materia.

La ricorrente deduce in tal modo una questione attinente alla giurisdizione, potenzialmente assorbente rispetto all'esame del secondo motivo: il giudice delegato e successivamente il tribunale, investito dell'opposizione L. Fall., ex art. 98, conoscendo dell'eccezione di prescrizione sollevata dalla curatela fallimentare, avrebbero debordato dai limiti della giurisdizione propria, discostandosi dal principio secondo cui spetta al giudice tributario, che è fornito di giurisdizione sull'obbligazione tributaria, conoscere dell'eccezione di prescrizione, anche se maturata successivamente alla notifica della cartella di pagamento, quale fatto estintivo dell'obbligazione stessa, ipotesi non riconducibile all'esenzione prevista dal D.L.vo n. 546 del 1992, art. 2, (che riserva alla giurisdizione del giudice ordinario, e quindi fallimentare, le "controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento"), atteso che la cartella o il sollecito di pagamento non possono essere qualificati come atti dell'esecuzione forzata. Il motivo pone dunque la questione se siano riservate alla giurisdizione tributaria le controversie riguardanti, tra i fatti estintivi dell'obbligazione tributaria, la prescrizione maturata successivamente alla notifica della cartella di pagamento.

2.– La Prima Sezione con la richiamata ordinanza interlocutoria dubita della persistente validità dell'orientamento, espresso anche dalle Sezioni Unite (n. 14648 del 2017, Sez. L. n. 15717 del 2019, Sez. VI-1 n. 21483 del 2015), secondo cui qualora, in sede di ammissione al passivo fallimentare, il curatore eccepisca la prescrizione del credito tributario maturata successivamente alla notifica della cartella, viene in considerazione un fatto estintivo dell'obbligazione che involge l'an ed il quantum del tributo, sicché la giurisdizione sulla relativa controversia spetta al giudice tributario,

con la conseguenza che il giudice delegato deve ammettere il credito in oggetto con riserva, anche in assenza di una richiesta di parte in tal senso.

La Sezione osserva, in sintesi, che, a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 114 del 2018, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 57, comma 1, lett. a), D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, come sostituito dall'art. 16, D.L.vo 26 febbraio 1999, n. 46, – nella parte in cui prevede che, nelle controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 50, non sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c., non vi sarebbe più quel vuoto di tutela che aveva indotto la giurisprudenza ad indirizzare verso la giurisdizione tributaria le controversie aventi ad oggetto questioni e fatti successivi alla notifica della cartella (come la prescrizione), quindi a valle della notifica della cartella, che segna il limite della giurisdizione del giudice tributario, a norma del D.L.vo n. 546 del 1992, art. 2.

Il quesito posto dall'ordinanza di rimessione è, quindi, se rientri nella giurisdizione del giudice delegato in sede di verifica dei crediti e del tribunale in sede di opposizione allo stato passivo, ovvero del giudice tributario (nel qual caso il credito dovrebbe essere ammesso al passivo del fallimento con riserva), giudicare sulla fondatezza dell'eccezione di prescrizione dei crediti tributari sollevata dal curatore, verificatasi successivamente alla notifica della cartella di pagamento.

3.– Il Collegio ritiene di non poter dare continuità all'orientamento sopra menzionato per le seguenti considerazioni.

3.1.– La tesi cui si ispira detto orientamento è che il giudice tributario, la cui giurisdizione si estende a "tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere o specie" (D.L.vo n. 546 del 1992, art. 2), sia l'unico giudice competente a decidere ogni controversia relativa all'*an* e al *quantum* del tributo dovuto, ivi compresa la prescrizione del credito tributario maturata successivamente alla formazione del titolo esecutivo racchiuso nella cartella esattoriale (Cass. SU n. 23832 del 2007, richiamata da SU n. 14648 del 2017 e n. 8770 del 2016).

Al suddetto giudice si assume riservata, quale giudice esclusivo del rapporto tributario, ogni controversia sulla interpretazione e applicazione delle leggi tributarie, tra le quali implicitamente dovrebbero rientrare quelle concernenti la ricognizione dei termini legali di prescrizione dei diversi tributi e la verifica in concreto del loro decorso ai fini dell'estinzione di ogni pretesa fiscale, così come in via consequenziale la verifica della eventuale e successiva soddisfazione del credito tributario (Cass. n. 10668 del 2019), sul presupposto che ad essere in discussione sia, in definitiva, pur sempre la debenza del tributo. In logica coerenza con questa impostazione è il principio secondo cui la giurisdizione del giudice tributario include anche la controversia relativa all'opposizione all'esecuzione attuata con il pignoramento presso terzi, quando oggetto del giudizio sia la perdurante fondatezza

del titolo esecutivo, non rilevando la formale qualificazione del pignoramento come atto dell'esecuzione (Cass. SU n. 14667 del 2011, in tema di tasse automobilistiche).

4. – Questa tesi potrebbe condividersi se il D.L.vo n. 546 del 1992, art. 2, come sostituito dalla L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 12, comma 2, non prevedesse che “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'art. 50, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, (...)”, in disparte la questione della vigenza dell'art. 9 c.p.c.

La notifica della cartella di pagamento non impugnata (o vanamente impugnata) dal contribuente nel giudizio tributario determina il consolidamento della pretesa fiscale e l'apertura di una fase che, per chiara disposizione normativa, sfugge alla giurisdizione del giudice tributario, non essendo più in discussione l'esistenza dell'obbligazione tributaria né il potere impositivo sussumibile nello schema potestà-soggezione che è proprio del rapporto tributario (non tutte le controversie nelle quali abbia incidenza una norma fiscale si trasformano in controversie tributarie di competenza delle relative commissioni, come rilevato da Cass. SU n. 7526 del 2013).

Il processo tributario è annoverabile tra i processi di “impugnazione-merito”, in quanto, pur essendo diretto alla pronuncia di una decisione sul merito della pretesa tributaria, postula pur sempre l'esistenza di un atto da impugnare in un termine perentorio e da eliminare dal mondo giuridico (D.L.vo n. 546 del 1992, art. 19), che sarebbe arduo ricercare quando il debitore intenda far valere fatti estintivi della pretesa erariale maturati successivamente alla notifica della cartella di pagamento, come la prescrizione, al solo fine di paralizzare la pretesa esecutiva dell'ente creditore.

Neppure si potrebbe individuare l'atto da impugnare, come sostenuto dalla ricorrente, nell'estratto di ruolo rilasciato dal concessionario della riscossione su richiesta del contribuente, la cui impugnazione è stata ammessa per consentire a quest'ultimo di impugnare la cartella di pagamento di cui non abbia avuto conoscenza a causa della invalidità o mancanza della relativa notifica (Cass. SU n. 19704 del 2015, Sez. V n. 22507 del 2019). Quando, invece, la cartella sia stata notificata e la relativa pretesa tributaria sia divenuta definitiva, dei successivi fatti estintivi della pretesa tributaria competente a giudicare è il giudice ordinario, quale giudice dell'esecuzione, cui spetta l'ordinaria verifica dell'attualità del diritto dell'ente creditore di procedere all'esecuzione forzata.

4.1.– Argomenti a conferma dell'impostazione cui si aderisce provengono dalla sentenza della Corte costituzionale n. 114 del 2018, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 57, comma 1, lett. a), come sostituito dal D.L.vo n. 46 del 1999, art. 16, nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della

cartella di pagamento o all'avviso di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 50, siano ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c.

La Corte premette che “la linea di demarcazione della giurisdizione (è) posta dalla cartella di pagamento e dall'eventuale successivo avviso recante l'intimazione ad adempiere: fino a questo limite la cognizione degli atti dell'amministrazione, espressione del potere di imposizione fiscale, è devoluta alla giurisdizione del giudice tributario; a valle, la giurisdizione spetta al giudice ordinario e segnatamente al giudice dell'esecuzione”; quindi osserva che “È questo un criterio di riparto della giurisdizione; ma la sommatoria della tutela innanzi al giudice tributario e di quella innanzi al giudice (ordinario) dell'esecuzione deve realizzare per il contribuente una garanzia giurisdizionale a tutto tondo: in ogni caso deve esserci una risposta di giustizia perché siano rispettati gli artt. 24 e 113 Cost.”.

La Corte, quindi, si interroga se il divieto del rimedio di cui all'art. 615 c.p.c. (ferma l'ammissibilità dell'opposizione riguardante la pignorabilità dei beni) sia compatibile con la Costituzione ed offre al quesito una duplice risposta, una in termini affermativi, un'altra in termini negativi:

la prima si giustifica quando “la prevista inammissibilità dell'opposizione all'esecuzione, (riguardando) atti che radicano la giurisdizione del giudice tributario, non segna una carenza di tutela del contribuente assoggettato a riscossione esattoriale, perché questa c'è comunque innanzi ad un giudice, quello tributario”, assicurandosi in tal modo “la continuità della tutela giurisdizionale”; ed infatti “In questa parte l'art. 57 va raccordato con il D.L.vo n. 546 del 1992, art. 2, che demanda alla giurisdizione del giudice tributario le contestazioni del titolo (normalmente, la cartella di pagamento) su cui si fonda la riscossione esattoriale. Se il contribuente contesta il titolo della riscossione coattiva, la controversia così introdotta appartiene alla giurisdizione del giudice tributario e l'atto processuale di impulso è il ricorso il D.L.vo n. 546 del 1992, ex art. 19, proponibile avverso “il ruolo e la cartella di pagamento, e non già l'opposizione all'esecuzione ex art. 615 c.p.c. (...)”; “Altrimenti detto, l'opposizione all'esecuzione ex art. 615 c.p.c., – che non è soggetta a termine di decadenza – in tanto non è ammissibile, come prescrive l'art. 57 citato, in quanto non ha, e non può avere, una funzione recuperatoria di un ricorso del D.L.vo n. 546 del 1992, ex art. 19, non proposto affatto o non proposto nel prescritto termine di decadenza (di sessanta giorni)”;

la seconda risposta, in termini negativi, si spiega in ragione del fatto che “l'opposizione all'esecuzione ex art. 615 c.p.c. è inammissibile non solo nell'ipotesi in cui la tutela invocata dal contribuente, che contesti il diritto di procedere a riscossione esattoriale, ricada nella giurisdizione del giudice tributario e la tutela stessa sia attivabile con il ricorso il D.L.vo n. 546 del 1992, ex art. 19, ma anche allorché la giurisdizione del giudice tributario non sia invece affatto configurabile e non venga in rilievo perché si è a valle dell'area di quest'ultima (...)”: in tal caso “c'è una carenza di tutela giurisdizionale” giudicata costituzionalmente non tollerabile

“perché il censurato art. 57 non ammette siffatta opposizione innanzi al giudice dell’esecuzione e non sarebbe possibile il ricorso al giudice tributario perché, in tesi, carente di giurisdizione”.

4.2.– Per quanto interessa in questa sede, la giurisdizione del giudice ordinario sussiste dunque in tutte le controversie che si collocano “a valle della notifica della cartella di pagamento”, dove non v’è spazio per la giurisdizione del giudice tributario il D.L.vo n. 546 del 1992, ex art. 2 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” (sentenza n. 114 del 2018). È questo il modo per colmare la carenza di tutela giurisdizionale che è all’origine della incostituzionalità del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 57, 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.

4.3.– Tra le “altre evenienze che si collocano a valle della notifica della cartella di pagamento, in cui la doglianza del contribuente sia diretta a contestare il diritto di procedere a riscossione coattiva” mediante l’opposizione ex art. 615 c.p.c., la Corte costituzionale menziona le “ipotesi dell’intervenuto adempimento del debito tributario o di una sopravvenuta causa di estinzione dello stesso per essersi il contribuente avvalso di misure di favore per l’eliminazione del contenzioso tributario, quale, ad esempio, la cosiddetta “rottamazione” (...)” e non v’è ragione di non ricomprendervi l’estinzione del credito tributario per intervenuta prescrizione maturata successivamente alla notifica della cartella.

4.4.– L’ammissibilità delle opposizioni regolate dall’art. 615 c.p.c. (tra le quali è compresa anche l’opposizione a precetto) dinanzi al giudice dell’esecuzione per contestare il diritto di procedere alla riscossione coattiva, sulla base di fatti estintivi sopravvenuti alla formazione del titolo e, quindi, a valle della notifica della cartella di pagamento, è coerente con la natura di quest’ultima che, a norma del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, assolve in un solo atto le funzioni svolte dalla notificazione del titolo esecutivo e del precetto nella espropriazione forzata codicistica (tra le tante, Cass., Sez. III, n. 3021 del 2018).

Se è vero che la cartella è configurabile come atto di riscossione e non di esecuzione forzata (Cass. SU n. 5994 del 2012) e che la giurisdizione tributaria si arresta solo di fronte agli atti di esecuzione forzata tra i quali non rientrano né le cartelle esattoriali né gli avvisi di mora (Cass. SU n. 17943 del 2009), è anche vero che per espressa disposizione normativa (D.L.vo n. 546 del 1992, art. 2) la notifica della cartella è un dato rilevante ai fini della giurisdizione, determinando il sorgere della giurisdizione del giudice ordinario, l’unico competente a giudicare dei fatti, successivamente intervenuti, estintivi e modificativi del credito tributario cristallizzato nella cartella.

4.5.– Pertanto, accogliendo l’eccezione di prescrizione del credito azionato da Riscossione Sicilia, il giudice delegato in sede di verifica dei crediti e il tribunale in sede di opposizione allo stato passivo e di insinuazione tardiva, non hanno debordato dalla giurisdizione propria, non dubitandosi della natura di procedura esecutiva di carattere universale della procedura concorsuale. Come rilevato nell’ordinanza di rimessione, “È dunque in sede fallimentare, nel procedimento di verifica del passivo, che vengono definite le questioni inerenti i fatti sopravvenuti alla formazione del titolo esecutivo (nel caso di specie cartella esattoriale) posto a fondamento del credito insinuato, le quali nell’esecuzione individuale vengono fatte valere con lo strumento dell’opposizione all’esecuzione, ai sensi dell’art. 615 c.p.c.”.

4.6.– Il primo motivo di ricorso è dunque rigettato, alla luce del seguente principio: ove, in sede di ammissione al passivo fallimentare, sia eccepita dal curatore la prescrizione del credito tributario maturata successivamente alla notifica della cartella di pagamento, che segna il consolidamento della pretesa fiscale e l’esaurimento del potere impositivo, viene in considerazione un fatto estintivo dell’obbligazione tributaria di cui deve conoscere il giudice delegato in sede di verifica dei crediti e il tribunale in sede di opposizione allo stato passivo e di insinuazione tardiva, e non il giudice tributario.

5.– Il secondo motivo di ricorso denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. il 26 aprile 1986, n. 131, art. 78 e art. 2946 c.c., in relazione all’art. 360 c.p.c., n. 3, per avere il tribunale ommesso di considerare che il termine prescrizione applicabile alla fattispecie de quo non era quello quinquennale, bensì quello decennale, essendo le cartelle state regolarmente notificate e non opposte e, quindi, essendo la pretesa tributaria divenuta definitiva.

5.1. – Il motivo è infondato. Esso ripropone una tesi difforme dall’orientamento seguito nella giurisprudenza di legittimità, secondo cui la scadenza del termine perentorio sancito per opporsi o impugnare un atto di riscossione mediante ruolo, o comunque di riscossione coattiva, produce l’effetto sostanziale della irretrattabilità del credito ma, ove per i relativi crediti sia prevista una prescrizione (sostanziale) più breve di quella ordinaria, la sola scadenza del suddetto termine non consente di ritenere applicabile il termine prescrizione decennale di cui all’art. 2953 c.c., tranne che in presenza di un accertamento divenuto definitivo per il passaggio in giudicato della sentenza (Cass. SU n. 23397 del 2016, Sez. V n. 8105 del 2019).

6.– In conclusione, il ricorso è rigettato. (*Omissis*).

## I CONFINI FRA LA COGNIZIONE DEL GIUDICE DELEGATO E DEL GIUDICE TRIBUTARIO SULL'OBBLIGAZIONE D'IMPOSTA: LE SEZIONI UNITE FANNO CHIAREZZA

KEVIN SILVESTRI  
*Dottorando di ricerca*  
*nell'Università di Trento (\*)*

1. – Con la pronuncia in epigrafe,<sup>1</sup> le Sezioni Unite tornano sul tema dei limiti che il principio di esclusività del rito di accertamento dello stato passivo incontra in forza dell'esistenza, a fianco di quella ordinaria, di giurisdizioni speciali. Com'è noto, in linea generale si riconosce che l'art. 52, comma 2, l.f., norma che sancisce il principio del cd. concorso formale, non intacchi la riserva di giurisdizione posta dalla legge a favore dei giudici speciali (amministrativo, tributario, contabile) in relazione a taluni diritti di credito; tale norma si limiterebbe ad onerare i titolari di detti crediti, se divenuti tali prima della dichiarazione di fallimento del loro debitore, a presentare domanda d'insinuazione al passivo onde veder soddisfatte le proprie pretese in pendenza della procedura fallimentare<sup>2</sup>. Quanto, in particolare, ai crediti per tasse ed imposte, tale principio si trova declinato nel disposto dell'art. 88 d.P.R. 602/1973, il quale statuisce che, nell'ipotesi di insinuazione al passivo di un credito tributario, "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 (...)"<sup>3</sup>.

---

(\*) Email: kevin.silvestri@unitn.it.

<sup>1</sup> Sulla quale, v. anche i commenti adesivi di G. GLENDI, *Eccezione di prescrizione in sede fallimentare fra giurisdizione tributaria e ordinaria*, in *Corriere trib.*, 2020, pp. 275 ss.; nonché di M. L. GUARNIERI, *La competenza del giudice fallimentare a conoscere la prescrizione dei crediti tributari*, in *www.aulacivile.it*, 2020.

<sup>2</sup> M. FABIANI, *Diritto fallimentare. Un profilo organico*, Bologna, 2011, 385, che qualifica la devoluzione della cognizione sul credito ad una giurisdizione speciale come un'eccezione soltanto apparente al principio di esclusività del rito di accertamento del passivo; V. ZANICHELLI, *Gli effetti del fallimento per il fallito e i creditori*, in A. JORIO e B. SASSANI (diretto da), *Trattato delle procedure concorsuali*, II, Milano, 2014, pp. 69–70.

<sup>3</sup> Per un'esauriente panoramica degli argomenti inerenti al trattamento dei crediti tributari nel fallimento, v. B. QUATRARO e F. DIMUNDO, *La verifica dei crediti nelle procedure concorsuali. Crediti tributari e previdenziali*, Milano, 2016, specialmente pp. 42 ss.; L. DEL FEDERICO, *I crediti tributari nella fase di accertamento del passivo*, in G. VILLANACCI (a cura di), *I crediti nel fallimento*, Padova, 2015, pp. 635 ss.; ID., *Profili di specialità ed evoluzione giurisprudenziale nella verifica fallimentare dei crediti tributari*, in *Fall.*, 2009, pp. 1369 ss.; M. MONTANARI, *L'accertamento fallimentare dei crediti d'imposta dopo la riforma*, in *Fall.*, 2007, pp. 129 ss.; A. CARINCI, *L'ammissione al passivo dei crediti tributari*, in F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle*

Com'è stato messo in luce in dottrina, la norma in esame riaffermerebbe proprio l'intangibilità della giurisdizione speciale del giudice tributario, prospettando la soluzione dell'ammissione con riserva ogni volta in cui quest'ultimo sia competente a decidere delle contestazioni mosse dal curatore<sup>4</sup>. Nell'applicazione di tale norma, lo sforzo maggiore dell'interprete consisterebbe dunque nell'individuazione degli esatti confini fra la cognizione del giudice delegato e delle Commissioni tributarie in ordine alla

---

*imprese in crisi*, Milano, 2013, pp. 547 ss.; F. MICCIO, *Appunti in tema di verifica dei crediti tributari*, relazione del convegno del C.S.M. "L'accertamento del passivo concorsuale", Roma, 15-17 maggio 2006, pp. 1 ss.; A. GUIOTTO, *L'insinuazione al passivo dei crediti tributari*, in *Fall.*, 2011, pp. 1416 ss.; S.F. MARZO, *Il ruolo e la cartella di pagamento nelle procedure concorsuali: l'accesso alla giustizia tributaria*, in *Dir. fall.*, 2015, pp. 316 ss.; G. D'ANGELO, *L'insinuazione al passivo fallimentare del credito tributario*, in M. BASILAVECCHIA, S. CANNIZZARO e A. CARINCI (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, pp. 296 ss. Per una copiosa rassegna giurisprudenziale in materia, v. G. ROCCO, *Il debito fiscale nelle procedure concorsuali. Parte prima: i debiti sorti prima della procedura (2006 - 2015)*, in *Dir. e prat. trib.*, 2015, pp. 1144 ss. (I), *ivi*, 2016, pp. 349 ss. (II).

Precursore dell'art. 87 d.P.R. 602/1973, introdotto con l'ampia riforma della riscossione del 1999, era l'art. 45 dello stesso decreto, che recitava: "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". I commentatori che scrissero di tale disposizione si preoccuparono soprattutto di inquadrare l'ipotesi di ammissione con riserva ivi prevista entro il sistema delle riserve "tipiche" designato dall'art. 95 l.f. ante 2006. Emersero tre posizioni sul tema: secondo l'orientamento maggioritario (formatosi già prima dell'entrata in vigore del d.P.R. 602/1973), il credito tributario contestato poteva assimilarsi al credito sottoposto a condizione, sulla scorta dell'ampia lettura della nozione di credito condizionale esposta, in particolare, da Cass. 19 giugno 1974, n. 1806 (v., in particolare, F. DEL VECCHIO, *I crediti condizionali nelle procedure concorsuali*, in *Giur. comm.*, 1983, I, pp. 353 ss., specialmente 355 ss.); minoritaria la seconda tesi, per cui il credito tributario contestato poteva farsi rientrare nella fattispecie di cui all'art. 95, comma 3, l.f. (ed assimilarsi quindi credito portato da sentenza di primo grado non passata in giudicato) ed ammettersi in via provvisoria applicando per analogia l'art. 99, comma 3, l.f. (A. ROSSI, *L'ammissione nel passivo fallimentare dei crediti per imposte e sanzioni pecuniarie dopo la riforma tributaria*, in *Giur. comm.*, 1984, I, pp. 314 ss.); isolata, infine, la tesi (G. LO CASCIO, *Imposte dirette e indirette: procedure concorsuali e contenzioso tributario*, in *Giur. comm.*, 1982, I, pp. 663 ss.) che negava in radice la possibilità di ricondurre la riserva di cui all'art. 45 ad alcuna delle ipotesi di riserva prevista dall'art. 95, comma 2, l.f., con la conseguenza che l'ammissione condizionata del credito tributario contestato andasse in realtà riguardata quale ammissione pura e semplice, stante l'atipicità della riserva apposta. Per una sintesi retrospettiva di tale stagione dottrinale, v. F. ABATE, *L'accertamento dei crediti d'imposta*, in *Fall.*, 1997, pp. 445 ss., nonché, da ultimo, L. DEL FEDERICO, *I crediti tributari nella fase di accertamento del passivo*, cit., pp. 669 ss.

<sup>4</sup> Evidenzia M. MONTANARI, *op. cit.*, 1129, che l'essere la riserva in questione espressione dell'intangibilità della giurisdizione tributaria risulta dalla lettera stessa dell'art. 88, in particolare dalle condizioni richieste dal suo comma 2 per lo scioglimento della stessa ("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").

situazione giuridica controversa. Vi è unanimità di vedute sul fatto che compete al giudice delegato pronunciarsi (senza ricorrere all'ammissione riservata) quando il curatore eccepisca che il credito non è concorsuale<sup>5</sup>, che il titolo portato dall'Agente della riscossione (o dall'Amministrazione finanziaria che agisca *in nomine proprio*)<sup>6</sup> non è idoneo a legittimare la

<sup>5</sup> Secondo l'opinione largamente maggioritaria, il credito tributario è concorsuale quando il presupposto d'imposta si sia interamente verificato prima dell'apertura del fallimento: così B. INZITARI, *Effetti del fallimento per i creditori*, in F. BRICCOLA, F. GALGANO, G. SANTINI (a cura di), *Commentario Scialoja Branca alla legge fallimentare*, Bologna-Roma, 1988, 59, per il quale la valutazione della concorsualità del credito tributario dev'essere compiuta dal giudice delegato applicando il criterio civilistico "generale e sovraordinato" dettato dall'art. 1173 c.c., disposizione che guarda all'elemento genetico sostanziale, ossia il presupposto d'imposta; v. anche G. D'ANGELO, *op. cit.*, 301; L. DEL FEDERICO, *op. ult. cit.*, 1370, con dettagliati riferimenti giurisprudenziali; G. ROCCO, *op. ult. cit.*, § 3.1. Tale tesi, come può agevolmente notarsi, si rifà alle teorie che attribuiscono agli atti dell'Amministrazione finanziaria un valore puramente ricognitivo della pretesa fiscale (la quale sorgerebbe, appunto, al completarsi della fattispecie impositiva, indipendentemente, dunque, da qualsiasi atto d'accertamento): cfr. G. D'ANGELO, *op. cit.*, 302, per cui "L'orientamento appare perciò essere complessivamente di stampo dichiarativista, in quanto ciò che rileva è la collocazione temporale del presupposto di imposta prima dell'apertura della procedura". Alle contrapposte teorie cd. costitutive guarderebbe invece, secondo certa dottrina, l'art. 87 citato, che esige, ai fini della presentazione della domanda di ammissione al passivo, la produzione da parte del creditore pubblico, dell'estratto di ruolo; la *ratio* di tale norma si ritiene riposi sull'opportunità che alle pretese del fisco sia data soddisfazione solo quando queste abbiano raggiunto un sufficiente grado di stabilità (così L. DEL FEDERICO, *op. ult. cit.*, pp. 650-651); di talché un debito d'imposta, benché sorto in epoca anteriore alla dichiarazione di fallimento, non potrebbe essere ammesso al passivo prima che siano adottati gli atti fondamentali della fase di riscossione (sarebbe questa la soluzione applicativa obbligata, appunto, se si seguissero le cennate teorie costitutive): cfr. A. CARINCI, *op. cit.*, 549: "Prevale insomma una concezione di tipo dichiarativistico, temperata dalla prescrizione, quale condizione per l'insinuazione, della notifica di un atto". Riconosce in fondo un convinto assertore delle tesi dichiarativiste (L. DEL FEDERICO, *I crediti tributari nella fase di accertamento del passivo*, cit., 637) "D'altro canto nel diritto tributario lo scontro fra dichiarativisti e costitutivisti si [sia] ormai attenuato, in favore di soluzioni estremamente pragmatiche, e spesso palesemente sincretistiche, che tendono ad aggirare le più radicali e tradizionali ricostruzioni dogmatiche"; si pone al di sopra della diatriba fra dichiarativisti e costitutivisti la posizione citata di B. INZITARI, *loc. ult. cit.*, per il quale l'atto di accertamento, quale che sia il valore costitutivo o ricognitivo che gli si voglia riconoscere, nella prospettiva del giudice delegato si pone unicamente come momento di completamento della fattispecie da cui scaturisce l'esigibilità del credito.

<sup>6</sup> A dispetto della lettera dell'art. 87 d.P.R. 602/1973, che esige, per l'insinuazione al passivo di crediti erariali, la produzione dell'estratto di ruolo da parte dell'Agente della riscossione, la giurisprudenza consolidata ammette che la domanda *ex art. 93 l.f.* possa essere proposta anche dall'Agenzia delle entrate allegando titoli diversi della pretesa impositiva (provvedimenti di accertamento e liquidazione del tributo, e finanche la stessa dichiarazione del contribuente): Cass. Sez. Un., 15 marzo 2012, n. 4126, in *Fall.*, 2012, pp. 45 ss., con nota di L. DEL FEDERICO, *Le innovazioni delle Sezioni Unite in tema di ammissione al passivo fallimentare dei crediti tributari*; l'opinione in questione trae fondamento dalla considerazione che la legittimazione attribuita dall'art. 87 d.P.R. 602/1973 all'Agente della riscossione abbia carattere meramente processuale (si direbbe, dunque, un caso di legittimazione

proposizione della domanda d'insinuazione (ai sensi dell'art. 87 d.P.R. 602/1973)<sup>7</sup> o a comprovare l'esistenza del credito, oppure, infine, che non spettano (del tutto o nella misura pretesa) i privilegi in favore del Fisco previsti dal codice civile<sup>8</sup>.

Più discussa è invece l'estensione della cognizione del giudice delegato sull'esistenza del credito vantato dal fisco. Rientra in tale problema la questione affrontata dalla sentenza in commento, che può riassumersi in questi termini: spetta al giudice delegato o a quello tributario conoscere della prescrizione del credito tributario eccipita dal curatore, quando questa sia maturata in un momento successivo all'emissione della cartella di pagamento? Accade spesso, infatti, che fra la notificazione, ad opera dell'Agente della riscossione, delle cartelle di pagamento e l'inizio dell'espropriazione forzata esattoriale ovvero, come nei casi che ci riguardano, la proposizione della domanda di ammissione al passivo, decorra per intero il termine di prescrizione previsto dalla legge per il tributo iscritto a ruolo<sup>9</sup>.

---

straordinaria di quelli cui rinvia l'art. 81 c.p.c.), e concorra pertanto con la legittimazione (ordinaria) dell'Amministrazione finanziaria; un argomento a favore di tale lettura, secondo la Suprema Corte, si troverebbe proprio nella lettera dell'art. 87, comma 2, per cui l'Agente della riscossione "chiede, sulla base del ruolo, per conto dell'Agenzia delle entrate [corsivo aggiunto], l'ammissione al passivo della procedura".

La dottrina è divisa in merito a siffatta posizione: critico L. DEL FEDERICO, *op. ult. cit., passim*, per cui in tal modo la giurisprudenza verrebbe illegittimamente a ridisegnare le attribuzioni dei poteri (di natura amministrativa) dei soggetti protagonisti del procedimento impositivo, determinando per giunta una sovrapposizione di attribuzioni inconciliabile con il principio di buon andamento della p.a. Condividono invece l'orientamento del giudice di legittimità A. CARINCI, *L'ammissione al passivo dei crediti tributari*, cit., 554; G. D'ANGELO, *L'insinuazione al passivo fallimentare*, cit., 303.

È inoltre diffusa in giurisprudenza l'idea che l'Agente della riscossione, quando la cartella di pagamento non sia stata già notificata al contribuente ancora *in bonis*, possa insinuarsi al passivo senza procedere alla stessa notificazione nei confronti del curatore. Se si ammette, come pure fa la giurisprudenza, che il curatore possa, ciononostante, ricorrere immediatamente contro il ruolo (per mezzo di una "impugnazioni facoltativa" ex art. 100 c.p.c., figura di conio pretorile vivacemente contestata in dottrina: v. G. GLENDI, *Note critiche intorno alla teorica giurisprudenziale degli atti facoltativamente impugnabili nel processo tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 2018, pp. 2528 ss.), si pone il problema di vedere quale sia il destino dell'ammissione riservata volta che sia inutilmente decorso, per l'Agente della riscossione, il termine di decadenza previsto dell'art. 25 d.P.R. 602/1973 per la notifica della cartella di pagamento: propone che il curatore debba chiedere lo scioglimento della riserva e l'esclusione *tout court* del credito fiscale (senza dover contestare la decadenza dal potere esattivo davanti al giudice tributario) G. ROCCO, *La prescrizione dei crediti tributari nell'ambito del fallimento: ancora incerta la giurisprudenza*, in *Dir. e prat. trib.*, cit., 856; su questi temi v. G. GLENDI, *Eccezione di prescrizione*, cit., pp. 281 e 282.

<sup>7</sup> Sul quale, v. la nota precedente.

<sup>8</sup> Per un'ampia trattazione della materia, v. B. QUATRARO e F. DIMUNDO, *op. cit.*, pp. 142 ss.

<sup>9</sup> Nel caso deciso dalla pronuncia in esame, era stato insinuato al passivo un credito per imposta di registro, il cui regime di decadenza e prescrizione è stabilito

In alcune recenti pronunce (di cui una, del 2017, resa a Sezioni Unite)<sup>10</sup>, disattese dall'arresto in commento, la Corte di Cassazione si è mostrata oltremodo deferente nei confronti del giudice speciale, stabilendo che il giudice delegato, a fronte dell'eccezione di prescrizione del credito tributario sollevata dal curatore, non possa in nessun caso accoglierla o rigettarla, dovendo invece sempre ammettere con riserva il credito fiscale, secondo quanto disposto dall'art. 88 menzionato.

Le pronunce in parola prendono spunto da un paio di precedenti (non riguardanti la materia fallimentare) nei quali, muovendo dalla generica osservazione per cui soltanto il giudice tributario è competente a decidere intorno all'*an* e al *quantum* dell'obbligazione del contribuente, si è stabilito che anche la prescrizione, in quanto fatto estintivo dell'obbligazione stessa, esula dalla sfera di cognizione del giudice ordinario<sup>11</sup>.

Se si scende un poco a più a fondo nell'analisi di questi due precedenti, tuttavia, ci si accorge presto di come la riferita affermazione non riflettesse appieno la *ratio decidendi* invocata per la risoluzione del caso di specie<sup>12</sup>. In entrambe le controversie, il contribuente aveva "impugnato", davanti al giudice ordinario, alcuni atti, variamente denominati, adottati dall'Agente della riscossione (dei "solleciti di pagamento" relativi al cd. bollo auto e, nel

---

dagli artt. 76 ss. d.P.R. 131/1986 (sui quali v. A. MAGLIARO, sub artt. 76–78, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU e F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, IV, Padova, 2011, pp. 992 ss.). In particolare, l'art. 76 fissa i termini di decadenza (variabili da due a cinque anni) per l'emanazione dei vari atti di prelievo del tributo; l'art. 78 stabilisce un termine di prescrizione decennale "per l'imposta definitivamente accertata". Il *decisum* delle Sezioni Unite, nella parte in cui si pronuncia sul secondo motivo di ricorso, qualifica il termine quinquennale di cui all'art. 76 citato come generale termine di prescrizione, riconducendo quello decennale di cui al successivo art. 78 al cd. effetto di *actio iudicati*, conseguente al passaggio in giudicato della sentenza della Commissione tributaria.

Sulla prescrizione nel diritto tributario, e in particolare sui termini relativi a singoli tributi e sui non sempre facilmente individuabili confini, in *subiecta materia*, con il contiguo istituto della decadenza, v. VITUCCI, F. ROSELLI, *La prescrizione*, I, in *Commentario Busnelli*, Milano, 2012, pp. 198 ss.; più ampiamente, CAPELLO, *La prescrizione civile, penale e tributaria*, Milano, 2007, pp. 945 ss.; G. FALCONE, voce *Prescrizione: III* *Dir. trib.*, in *Enc. giur.*, vol. XXIV, Roma, 2002; C. GLENDI, *Prescrizione e decadenza (Dir. trib.)*, in *Noviss. dig.*, app. V., 1984, Torino, pp. 1160 ss.; G. LANDI, *Prescrizione (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, vol. XXXV, Milano, 1986, pp. 77 ss.

<sup>10</sup> Cass. Sez. Un., 13 giugno 2017, n. 14648, in *Dir. e prat. trib.*, 2019, pp. 847 ss., con nota di G. ROCCO, *op. ult. cit.*; Cass. civ. 11 giugno 2019, n. 15717; Cass. civ. 21 ottobre 2015, n. 21483; Cass. civ. 2 ottobre 2019, n. 24588. Divisa, invece, la giurisprudenza di merito: v. B. QUATRARO e F. DIMUNDO, *op. cit.*, pp. 55 e 56, note 35 (orientamento conforme) e 37 (orientamento difforme), cui *adde* G. ROCCO, *Il debito fiscale nelle procedure concorsuali*, cit., § 3.2.2.

<sup>11</sup> Cass. Sez. Un., 19 novembre 2007, n. 23832; Cass. 3 maggio 2016, n. 8770.

<sup>12</sup> Come già evidenziato da G. ROCCO, *La prescrizione dei crediti tributari nell'ambito del fallimento*, cit., 851 ss.; sull'uso promiscuo, nella prassi, del termine "prescrizione" per riferirsi indistintamente alla decadenza e alla prescrizione vera e propria, v. i concisi ed efficaci rilievi di F. MICCIO, *Appunti in tema di verifica dei crediti tributari*, cit., pp. 11–12.

caso più recente, delle cartelle di pagamento per contributi consortili). Nell'una e nell'altra ipotesi, a fondamento della propria domanda, l'attore aveva rilevato come tali atti gli fossero stati notificati oltre il termine ultimo all'uopo previsto dalla legge, termine equivocamente qualificato (tanto dal ricorrente quanto dal decisore) come prescrizione. In tali pronunce, a ben vedere, non era tuttavia in questione il profilo dell'estinzione, per sopravvenuta prescrizione, di un'obbligazione tributaria definitivamente accertata e consacrata in un titolo esecutivo (ossia il ruolo) divenuto inoppugnabile; era in gioco, al contrario, l'esaurimento della potestà esattiva dell'Agente della riscossione per decorso dei termini di decadenza previsti dalla legge per l'emanazione dei provvedimenti di sua spettanza; decadenza, appunto, che comporta l'invalidità di tali provvedimenti, da denunciare ricorrendo al giudice tributario. Come riconosciuto in tali decisioni, nell'una e nell'altra ipotesi, dunque, erano state portate dinanzi al giudice ordinario controversie chiaramente spettanti alla giurisdizione tributaria, i cui confini sono tracciati, com'è noto, dal combinato disposto degli artt. 2, comma 1, e 19 del d.lgs. 546/1992, a mente dei quali, per quanto qui interessa, le commissioni tributarie conoscono di tutte le controversie inerenti a tributi di ogni genere e specie introdotte per mezzo dell'impugnazione degli atti tassativamente elencati dal citato art. 19; fra detti atti dovevano farsi rientrare tanto, ovviamente, la cartella di pagamento, quanto il "sollecito di pagamento", senza remore parificato dalla Suprema Corte al cd. avviso di mora *ex* art. 50, comma 2, d.P.R. 602/1973.

Ben diversa era la situazione nelle verificazioni del passivo giunte all'attenzione della Suprema Corte: in nessun caso il curatore aveva contestato all'esattore la tardività della notifica delle cartelle; era stata proprio la domanda di ammissione al passivo (la quale non può ovviamente qualificarsi come provvedimento impositivo od esattivo) ad essere intervenuta successivamente all'estinzione, per prescrizione, dell'obbligazione tributaria. Ciò aveva in ciascun caso spinto il giudice delegato a rigettare la domanda d'ammissione e il tribunale a confermare la statuizione del giudice delegato, sul corretto rilievo per cui, nel caso di specie, non fosse in questione l'invalido esercizio del potere impositivo od esattivo.

Nondimeno, come anticipato, la Corte di Cassazione ha ripetutamente accolto i ricorsi *ex* art. 360, comma 1, n. 1, c.p.c. presentati dagli Agenti della riscossione contro l'esclusione dallo stato passivo, richiamando superficialmente i due precedenti sopra esposti, e rinviando ai tribunali

fallimentari affinché ammettessero al passivo con riserva i crediti del fisco, benché prescritti<sup>13</sup>.

L'errore contenuto in queste ultime decisioni è dunque evidente: non vi era alcuna via di accesso al giudice tributario, non essendovi un atto dell'Amministrazione finanziaria o dell'Agente della riscossione che il curatore potesse impugnare.

Muovendo da tali osservazioni, la Cassazione, con la pronuncia in commento, ha dunque smentito detti precedenti, sollecitata da un'ordinanza di rimessione della Sezione I che, come tosto si vedrà, nell'indicare la soluzione poi fatta propria dalle Sezioni Unite, ha seguito un percorso argomentativo un poco diverso da quello sviluppato da queste ultime<sup>14</sup>.

2. – È opportuno ripercorrere brevemente gli snodi motivazionali dell'ordinanza di rimessione, che, si annuncia fin da subito, in più di un punto danno adito a qualche perplessità.

Ricostruito succintamente il prevalente orientamento di legittimità sul tema (del quale si è detto nel precedente paragrafo), l'ordinanza interlocutoria, per giustificare la necessità di interpellare nuovamente le Sezioni Unite (nonostante queste si fossero già espresse sul punto poco più di due anni addietro), richiama a più riprese la sentenza della Corte Costituzionale del 31 maggio 2018, n. 114<sup>15</sup>, che, come noto, ha giudicato l'art. 57 d.P.R. 602/1973 contrario agli artt. 24 e 113 Cost. nella parte in cui

---

<sup>13</sup> Lo svolgimento del caso deciso da Sez. Un. 14648/2017 è in realtà poco chiaro: nelle motivazioni del citato arresto si fa riferimento alla circostanza che il giudice di prime cure avesse ritenuto "non provata" la notificazione della cartella di pagamento; se ne potrebbe evincere che il curatore avesse inteso mettere in dubbio il perfezionamento di detta notificazione. Se così fosse, la decisione delle Sezioni Unite potrebbe ritenersi sostanzialmente corretta, dovendosi interpretare quella del curatore come un'eccezione di decadenza; senonché il principio di diritto in essa formulato, riferendosi equivocamente alla prescrizione anziché alla decadenza, risulterebbe in ogni caso erroneo, oltre che non pertinente.

<sup>14</sup> Cass. 24 luglio 2019, n. 20050.

<sup>15</sup> In *Corriere giur.*, 2018, pp. 1418 ss., con nota di C. GLENDI, *La Consulta schiude le porte alle opposizioni nell'esecuzione forzata tributaria*; in *Corriere trib.*, 2018, pp. 2429 ss., con nota di N. RAGGI, *La Consulta 'rottama' i limiti alle opposizioni contro l'Esattore*; in *Dir. prat. trib.*, 2018, II, pp. 2675 ss., con nota di S. DALLA BONTÀ, *La Corte costituzionale rivede i limiti all'opposizione all'esecuzione nella riscossione tributaria. La felice risposta ad un lungo 'assedio'*. In argomento, v. anche A. BONAFINE, *Il riparto di giurisdizione nel sistema delle opposizioni all'esecuzione tributaria ai sensi dell'art. 57, d.p.r. n. 602 del 1973*, in *Riv. esec. forz.*, 2018, pp. 97 ss.; F. RANDAZZO, *Con l'opposizione all'esecuzione il giudice ordinario potrà arrestare l'espropriazione esattoriale priva di titolo*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2018, pp. 658 ss.; A. CARINCI, *La Consulta rimuove il divieto all'opposizione all'esecuzione: cade una (altra) specialità dell'esecuzione esattoriale, in il fisco*, 2018, pp. 2642 ss.; G. MELIS e F. RASI, *Giurisdizione e processo esecutivo in materia tributaria: finalmente tutto risolto?*, in *Esec. forzata*, 2018, pp. 679 ss.; A. GUIDARA, *Il discutibile ampliamento dell'opposizione all'esecuzione in materia tributaria conseguente all'iterovento della Corte costituzionale*, in *Giur. it.*, 2018, pp. 2661 ss.

preclude al contribuente la possibilità di esperire le opposizioni all'esecuzione esattoriale (diverse da quella per impignorabilità dei beni e da quelle contro gli atti esecutivi) “nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. 602/1973”.

A parere della sezione rimettente, tale pronuncia di incostituzionalità avrebbe innovato il quadro normativo applicabile al caso di specie, eliminando quello che, nella motivazione, prende il nome di “effetto preclusivo” dell'art. 57 citato, in virtù del quale “la tutela delle posizioni del soggetto passivo [...] che nell'ampia previsione dell'art. 615 c.p.c., attongono al ‘diritto della parte istante a procedere ad esecuzione forzata’ *doveva ritenersi attribuita alla cognizione delle commissioni tributarie, pur se, in base al generale criterio di riparto cui all'art. 2 d.lgs. 546/1992, rientranti nell'ambito di giurisdizione del giudice ordinario*” (corsivi aggiunti). Detto altrimenti, stando all'opinione del giudice rimettente, l'art. 57, vietando al contribuente esecutato di reagire all'esecuzione esattoriale promuovendo l'opposizione ex art. 615 c.p.c., avrebbe sottratto al giudice ordinario la cognizione del diritto dell'esattore di procedere ad esecuzione forzata (che di quell'opposizione costituisce l'oggetto), per devolverla al giudice tributario.

Un simile ragionamento era proprio di quell'indirizzo giurisprudenziale – condiviso da una parte della dottrina – che, propugnando la necessità di un'interpretazione conforme alla Costituzione dell'art. 57 menzionato, ammetteva l'esperimento di una sorta di opposizione all'esecuzione (o, se del caso, agli atti esecutivi) davanti alle Commissioni tributarie, da introdursi per mezzo dell'impugnazione dell'atto di pignoramento (in particolare, tutte le volte in cui questo non fosse stato preceduto dalla notifica della cartella di pagamento)<sup>16</sup>, benché testualmente

---

<sup>16</sup> A favore dell'impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie dell'atto del cd. pignoramento a sorpresa, v. da ultimo, Cass., Sez. Un., 5 giugno 2017, n. 13913, su cui, in termini assai polemici, C. GLENDI, *Le Sezioni Unite della Cassazione “stravolgono” i confini della giurisdizione tributaria e la giurisdizione ordinaria sul versante dell'esecuzione forzata*, in *GT- Riv. giur. trib.*, 2017, pp. 762. In termini critici, anche E. CARNIMEO, *È devoluta al giudice tributario la cognizione dell'opposizione avverso un atto di pignoramento non preceduto dalla notifica della presupposta cartella di pagamento*, in *Boll. trib.*, 2017, pp. 1443 ss.; F. RUSSO, *Atto di pignoramento e giurisdizione tributaria*, in *Dir. e prat. trib.*, 2018, II, pp. 368 ss.; D. CANÈ, *Pignoramento “a sorpresa” e giurisdizione tributaria*, in *Giur. it.*, 2018, pp. 1112 ss. Condividono, pur con diversità di accenti, la soluzione: M. BASILAVECCHIA, *Anche il pignoramento può essere impugnabile*, in *Corriere trib.*, 2017, pp. 2388 ss.; G. TABET, *In tema di pignoramento “a sorpresa”*, in *Rass. trib.*, 2017, pp. 1120 ss.; E. BELLÌ CONTARINI, *Opposizione all'esecuzione esattoriale illegittima per eventi sopravvenuti*, in *Corriere trib.*, 2015, pp. 454 ss. Nello stesso senso, in giurisprudenza, v. Cass. 2 agosto 2013, n. 18505; Cass. 17 aprile 2012, n. 5994; Cass. 4 ottobre 2011, n. 20294; Cass. 5 luglio 2011, n. 14667. In argomento, v. *funditus*, D. LONGO, *sub art. 57 d.P.R. 602/1973*, in C. CONSOLO e C. GLENDI (diretto da), *Commentario breve delle leggi del processo tributario*, Padova, 2017, § IV.

non figurante nell'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19 d.lgs. 546/1992<sup>17</sup>.

A mente della sezione rimettente, in linea con tale orientamento si sarebbero potute collocare anche le decisioni, che si sono sopra riferite, concernenti la prescrizione eccepita dal curatore fallimentare; è quanto si ricava dal passaggio della motivazione in cui si fa discendere dall'art. 57 e dalla cennata sua interpretazione costituzionalmente orientata “la conseguenza, implicitamente posta a fondamento della citata pronuncia delle Sezioni Unite n. 14648/2017 che anche in caso di prescrizione maturata successivamente alla notifica della cartella di pagamento *sussistesse la giurisdizione delle commissioni tributarie* e dunque il giudice delegato fosse tenuto ad ammettere il credito in oggetto con riserva (anche in assenza di una richiesta di parte in tal senso)” (corsivo aggiunto).

In questo modo, l'ordinanza di rimessione parrebbe addirittura giustificare la soluzione raggiunta in tali pronunce (domandandone, d'altra parte, il superamento), rinvenendo sullo sfondo delle rispettive motivazioni non tanto una certa confusione (di cui si è detto in precedenza) fra decadenza e prescrizione (indotta dall'uso promiscuo che del termine “prescrizione” la prassi spesso fa per indicare l'uno e l'altro istituto), bensì un'idea ben chiara e precisa circa i confini fra la giurisdizione tributaria e quella ordinaria.

L'ordinanza di rimessione parrebbe ricostruire in questi termini l'argomentazione sviluppata da detti precedenti: in forza della preclusione contenuta nell'art. 57 citato, il giudice delegato non potrebbe conoscere di profili che, fuori dal fallimento, ricadrebbero normalmente nella cognizione del giudice investito dell'opposizione *ex art. 615 c.p.c.* (oggetto, appunto, di un divieto, laddove l'attività esecutiva concerna un credito dell'Erario); da ciò discenderebbe che, onde impedire che si crei un “inammissibile vuoto di tutela” per il contribuente, di detti profili debba necessariamente occuparsi il giudice tributario<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> Sull'erosione del principio di tipicità degli atti impugnabili, v. da ultimo C. GLENDI, *sub art. 19*, in C. CONSOLO e C. GLENDI, *op. cit.*, § XVI, causticamente imputata ad una “ingravescente deriva giurisprudenziale verso il libero accesso alla giurisdizione tributaria”.

<sup>18</sup> Quanto ai *themata* di indagine propri dell'opposizione *ex art. 615 c.p.c.*, il passaggio delle motivazioni immediatamente precedente a quello sopra riportato indicazioni non poco equivoche: “Da ciò [dalla preclusione contenuta nell'art. 57, *n.d.r.*] la conseguenza che le controversie che nell'ordinaria applicazione dell'art. 615 c.p.c., sono normalmente riferite ai vizi propri del titolo esecutivo, in materia tributaria potessero ritenersi attribuite alla cognizione del giudice tributario, *nonostante si riferissero a fatti sopravvenuti e successivi alla notifica della cartella di pagamento*, determinandosi in caso contrario un inammissibile vuoto di tutela”. Occorre distinguere: una cosa sono i “vizi propri del titolo esecutivo”, che ovviamente competono alla giurisdizione tributaria, dal momento che il titolo esecutivo è qui

Stando al ragionamento della sezione rimettente (se bene inteso), la pronuncia della Consulta avrebbe pertanto modificato i confini fra le giurisdizioni con riguardo all'attività esecutiva intrapresa dall'esattore: venuto meno il limite contenuto nell'art. 57, si sarebbe potuta finalmente riaffermare la giurisdizione del giudice ordinario (e così, *in parte qua*, quella del giudice delegato).

Certamente, come è stato messo in luce in sede di commento<sup>19</sup>, la sentenza n. 114/2018 ha permesso di fare a meno – onde garantire piena tutela per il contribuente – di quella lettura adeguatrice dell'art. 57 d.P.R. 602/1973 di cui si è detto.

Se sotto tale ultimo profilo la pronuncia della Consulta è stata senza dubbio innovativa, non pare, tuttavia, che, avendo travolto l'art. 57, essa abbia restituito alla cognizione del giudice ordinario ciò che la norma stessa sembrava invece attribuire a quella del giudice tributario. È opportuno osservare come quell'interpretazione costituzionalmente orientata, facendo sostanzialmente dell'art. 57 un criterio attributivo della giurisdizione tributaria in aggiunta all'art. 2 d.lgs. 546/1992, desse vita ad un'insanabile antinomia fra le due disposizioni; il menzionato art. 2, in chiusura del suo comma 1, prevede infatti che “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”<sup>20</sup>. Tale norma, insomma, non consentiva di

---

rappresentato dal ruolo (fungendo la cartella di pagamento, a sua volta, da precetto); altra cosa sono i “fatti sopravvenuti”, che incidono non già sul titolo, bensì sull'obbligazione tributaria (irrimediabilmente sorta e consolidatasi stante l'inoppugnabilità degli atti impositivi ed esattivi), estinguendola.

<sup>19</sup> S. DALLA BONTÀ, *La Corte Costituzionale*, cit., pp. 2713 e 2714

<sup>20</sup> Erano ritenute più in linea con il tenore di quest'ultima norma, piuttosto, quelle proposte esegetiche che, seppur a costo di forzare la lettera dell'art. 57, consentivano al contribuente di spiegare l'opposizione ex art. 615 c.p.c. dinanzi al giudice ordinario. Tali interpretazioni si fondavano sul rilievo per cui, laddove si contesti il titolo per procedere all'esecuzione esattoriale non con riguardo alla sua esistenza originaria, bensì alla sua persistenza, ci si trovi al di fuori di una controversia tributaria strettamente intesa, non essendo infatti in alcun modo in questione il potere esattivo dell'Agente della riscossione; versandosi, pertanto, in una situazione esorbitante rispetto all'ambito tracciato dall'art. 2 d.lgs. 546/1992, si concludeva che il divieto di cui all'art. 57 non potesse trovare applicazione, avendo tale norma unicamente la finalità di precludere il ricorso alle opposizioni esecutive al fine di aggirare i termini di decadenza previsti dall'art. 21 d.lgs. 546/1992 per l'impugnazione degli atti di prelievo dell'imposta. In altri termini, secondo questa interpretazione l'art. 57 avrebbe vietato di portare davanti al giudice ordinario soltanto quelle controversie dagli artt. 2 e 19 d.lgs. 564/1992 già attribuite in via esclusiva alla giurisdizione speciale, come sarebbe dato evincere, in particolare, dal fatto che il divieto di opposizione agli atti esecutivi fosse confinato ai soli casi di contestazione della regolarità formale e della notificazione del titolo esecutivo (le quali necessitano di essere convogliate nel ricorso ex art. 19, lett. d), d.lgs. 546/1992).

seguire l'orientamento di cui si è detto e ravvisare, nei casi che ci occupano, la giurisdizione del giudice speciale. Come si ripeterà più approfonditamente, proprio da tale constatazione hanno mosso, da un lato, la Corte Costituzionale per dichiarare l'illegittimità dell'art. 57, dall'altro lato, le Sezioni Unite per invertire il proprio orientamento circa la cognizione sulla prescrizione del credito erariale insinuato al passivo.

3. – Occorre tuttavia spezzare una lancia a favore dell'ordinanza remittente: insistere sul carattere innovativo della pronuncia della Consulta potrebbe aver rappresentato uno stratagemma argomentativo per convincere le Sezioni Unite a rovesciare completamente un chiaro, ed oltretutto recente, precedente, la cui massima ufficiale, è appena il caso di osservare, è pressoché la formulazione al negativo del principio di diritto contenuto nella pronuncia odierna.

Si legge infatti che “ove in sede di ammissione al passivo sia eccepita dal curatore la prescrizione dei crediti tributari successivamente alla notifica della cartella di pagamento, la giurisdizione sulla controversia spetta al giudice tributario, da ciò conseguendo in sede fallimentare l'ammissione con riserva del credito in oggetto”<sup>21</sup>.

Ad ogni modo, l'invito rivolto alle Sezioni Unite non è caduto nel vuoto. In questo *revirement*, se non ci s'inganna, non pare tuttavia aver giocato alcun ruolo decisivo la declaratoria di incostituzionalità dell'art. 57, benché anche nel testo della sentenza in esame non manchino citazioni della pronuncia della Consulta. Non sono state tanto le conclusioni raggiunte da quest'ultima ad aver guidato la decisione in commento (a differenza, come s'è visto, dell'ordinanza di rimessione).

Al contrario, sono parse decisive le premesse accolte dalla Corte Costituzionale circa il riparto fra la giurisdizione ordinaria e quella tributaria. Il seguente passo della decisione della Consulta, in particolare, sembra aver occupato una posizione significativa nelle motivazioni delle Sezioni Unite: “la linea di demarcazione della giurisdizione (è) posta dalla cartella di pagamento e dall'eventuale successivo avviso recante l'intimazione ad adempiere: fino a questo limite la cognizione degli atti dell'amministrazione, espressione del potere di imposizione fiscale, è

---

Cfr., D. LONGO, *sub art. 57 d.P.R. 602/1973*, cit., 1166; in tal senso opinava già RUSSO, *Il nuovo processo tributario. Parte generale*, Milano, 1974, 338, per il quale le controversie in questione non potevano farsi rientrare fra le liti tributarie, in quanto “non toccano l'esistenza, l'ammontare o il diritto di realizzazione dell'obbligazione confluyente nel rapporto d'imposta, quale si rinviene affermata e consacrata nel ruolo posto in essere dall'Amministrazione finanziaria e costituente il titolo di legittimazione all'esperimento dell'esecuzione forzata esattoriale”.

<sup>21</sup> Cass. Sez. Un., 13 giugno 2017, n. 14648, citata *supra*, nt. 10.

devoluta alla giurisdizione del giudice tributario; a valle, la giurisdizione spetta al giudice ordinario e segnatamente al giudice dell'esecuzione".

Lungi dal fare propria l'interpretazione costituzionalmente conforme dell'art. 57, propugnata da larga parte della giurisprudenza, tesa ad aggirare il limite ivi contenuto aprendo sì alle contestazioni del contribuente contro l'esecuzione esattoriale, ma davanti al giudice tributario<sup>22</sup>, la Consulta, con una pronuncia di accoglimento (e non, si badi, con un'interpretativa di rigetto) ha direttamente inciso sull'art. 57, denunciandone l'insanabile contrasto con la Costituzione nella parte in cui vieta proprio al giudice ordinario di conoscere delle doglianze del contribuente. Una pronuncia interpretativa di rigetto, in effetti, si sarebbe ben prestata a ridimensionare, salvandolo, il divieto imposto al giudice ordinario riconoscendo, al contempo, la giurisdizione delle commissioni tributarie, sulla scorta di una lettura espansiva dei criteri dettati dagli artt. 2 e 19 del d.lgs. 546/1992.

Non è stata questa, tuttavia, la strada prescelta dalla Consulta che, nel dichiarare apertamente l'illegittimità di tale divieto, ha implicitamente smentito quel tentativo di dilatare il campo della giustizia tributaria. Detto altrimenti, la Corte Costituzionale, rimuovendo il limite di cui all'art. 57, non ha in alcun modo spostato i confini fra giurisdizione ordinaria e speciale, riportando in tale maniera il diritto dell'esattore di procedere ad esecuzione forzata sotto lo scrutinio del giudice civile, come invece sembrerebbe dare ad intendere l'ordinanza di remissione. Anzi: è proprio dalla carenza, per il contribuente, di qualsiasi via di ricorso davanti al giudice speciale che discenderebbe l'incostituzionalità dell'art. 57.

In assonanza con la pronuncia della Corte Costituzionale, il provvedimento che si annota, dal canto suo, è centrato sulla seguente affermazione: "la notifica della cartella di pagamento non impugnata (o vanamente impugnata) dal contribuente nel giudizio tributario determina il consolidamento della pretesa fiscale<sup>23</sup> e l'apertura di una fase che, per chiara disposizione normativa, sfugge alla giurisdizione del giudice tributario, non

---

<sup>22</sup> V. le pronunce e i commenti citati alla nota 16.

<sup>23</sup> Il che, a rigore, non è del tutto esatto: l'iscrizione a ruolo (che della notifica della cartella è atto presupposto) può infatti avvenire anche quando la pretesa impositiva non sia divenuta incontrovertibile, come nelle ipotesi di iscrizione a ruolo a titolo provvisorio del tributo risultante da un avviso di accertamento non ancora definitivo. Ai nostri fini, tuttavia, le conclusioni fatte proprie dalle Sezioni Unite non mutano segno: essendo infatti ancora aperta la via del ricorso dinanzi al giudice tributario (ovvero già pendente il relativo giudizio), il giudice delegato dovrà accogliere la domanda del fisco con apposizione della riserva. Quando poi sia già intervenuta una decisione di merito della Commissione tributaria provinciale, sarebbe discussione sterile domandarsi se la riserva sia quella prevista dall'art. 88 d.P.R. 602/1973, ovvero quella di cui all'art. 96, comma 2, n. 3, l.f.: gli effetti dell'ammissione con riserva sono infatti i medesimi nell'una e nell'altra ipotesi (diritto agli accantonamenti; voto nel concordato fallimentare).

essendo più in discussione l'esistenza dell'obbligazione tributaria né il potere impositivo sussumibile nello schema potestà-soggezione che è proprio del rapporto tributario".

Il riferimento all'indiscutibilità dell'esistenza dell'obbligazione tributaria potrebbe trarre in inganno: è proprio intorno a tale profilo che il creditore e il curatore si trovano infatti a contendere e il giudice delegato a decidere; ciò che non spetterà a quest'ultimo, semmai, sarà di indagare se l'obbligazione tributaria sia mai sorta, essendo a tal fine necessaria l'impugnazione degli atti impositivi ad opera del curatore (non più possibile nel caso che ci occupa) e, conseguentemente, l'ammissione con riserva. Proseguendo nella lettura delle motivazioni in esame, si trova poi la tralattiva affermazione per cui "Il processo tributario è annoverabile tra i processi di 'impugnazione-merito', in quanto, pur essendo diretto alla pronuncia di una decisione sul merito della pretesa tributaria, postula pur sempre l'esistenza di un atto da impugnare in un termine perentorio e da eliminare dal mondo giuridico", atto che, nel caso di specie, non potrebbe ravvisarsi, secondo le Sezioni Unite, nemmeno nell'estratto di ruolo richiesto dall'art. 87 d.P.R. 602/1973 per domandare l'ammissione al passivo, la cui impugnazione, ricorda la Suprema Corte, è stata sì ammessa dalla giurisprudenza di legittimità, ma soltanto per l'eccezionale ipotesi in cui il contribuente non abbia avuto conoscenza della cartella di pagamento a cagione dell'invalidità o dell'inesistenza della notificazione di essa.<sup>24</sup>

Dalle notazioni precedenti, risulta dunque chiaro che sullo sfondo di questo recente *revirement* si staglia la riaffermazione di concezioni della giurisdizione tributaria più in linea rispetto alle prevalenti costruzioni dogmatiche nel tempo fornite dalla dottrina sul processo tributario. Se questo è infatti un processo strutturalmente impugnatorio, incentrato sul sindacato dell'atto con cui l'Erario esterna la propria potestà impositiva, a fronte del quale il contribuente può unicamente vantare una posizione di interesse legittimo, è giocoforza concludere che la specialità della giurisdizione tributaria non si giustifichi più laddove l'esercizio del potere impositivo od esattivo non venga più in questione, e sia piuttosto in gioco una posizione di diritto soggettivo del contribuente; il che accade, normalmente, proprio a valle della notifica della cartella di pagamento<sup>25</sup>.

---

<sup>24</sup> Secondo quanto stabilito da Cass. Sez. Un., 2 ottobre 2015, n. 19704, in *Corriere trib.*, 2015, pp. 4383 ss., con nota di M. BRUZZONE, *Le SSUU ammettono l'impugnazione di cartella e/o ruolo sulla base dell'"estratto di ruolo"*; più recentemente, Cass. 9 settembre 2019, n. 22507

<sup>25</sup> C. GLENDI, voce *Processo: XII) Processo tributario*, in *Enc. giur.*, vol. XXV, Roma, 2004, spec. §2.2. e §3.1; Id., *Le Sezioni Unite "stravolgono" i confini della giurisdizione tributaria*, 766, nonché nota 7. V. peraltro la precisazione alla precedente nota 23.

4. – In conclusione, con la sentenza in commento, le Sezioni Unite hanno condivisibilmente smentito quella generica affermazione (contenuta in più di un precedente) per cui dell'*an* e del *quantum* dell'obbligazione tributaria conosce esclusivamente il giudice speciale. Infatti, finché sull'esistenza e il modo d'essere del credito il Fisco possa ancora incidere tramite l'esercizio dei suoi poteri, ogni contestazione sul credito non potrà che risolversi in una richiesta di sindacato su tale esercizio, il che compete unicamente al giudice tributario. A valle dell'esaurimento del potere impositivo ed esattivo, invece, la situazione giuridica patrimoniale spettante al Fisco attraverserà vicende del tutto indipendenti dalla potestà impositiva; di tali vicende potrà allora conoscere il giudice delegato<sup>26</sup>, assieme agli altri profili che si sono richiamati in apertura del commento (concorsualità del credito, idoneità del titolo per l'insinuazione al passivo, spettanza ed estensione di privilegi)<sup>27</sup>.

Di queste vicende estintive, il principio di diritto formulato nella sentenza in commento, tagliato com'è sul caso di specie, menziona solo la

---

<sup>26</sup> Occorre precisare che, se si accetta la tesi, oggi maggioritaria, per cui il cd. diritto al concorso costituisce l'oggetto delle pronunce del giudice delegato (si tratta, com'è noto, della teoria elaborata da E. F. RICCI, *Formazione del passivo e decisione sul credito*, Milano, 1979, *passim*), costui, sulle menzionate vicende estintive del credito (situazione giuridica pregiudiziale rispetto al diritto al concorso) non svolgerà che una mera *cognitio* incidentale; con la conseguenza che un'ipotetica iniziativa del Fisco volta a riscuotere il tributo dal contribuente tornato *in bonis* non potrà in linea di massima essere utilmente ostacolata da quest'ultimo per mezzo di un'opposizione all'esecuzione per motivi di merito nella quale sia invocata la statuizione di rigetto del giudice delegato, la quale, come precisa l'art. 96, ult. co., l.f. non produce effetti al di fuori della procedura fallimentare in cui è resa (analogamente, dispone oggi l'art. 204, co. 5, c.c.i.i.: "Il decreto che rende esecutivo lo stato passivo e le decisioni assunte dal tribunale all'esito dei giudizi di cui all'articolo 206, limitatamente ai crediti accertati ed al diritto di partecipare al riparto quando il debitore ha concesso ipoteca a garanzia di debiti altrui, producono effetti soltanto ai fini del concorso"). In argomento, v. B. QUATRARO, F. DIMUNDO, *La verifica dei crediti nelle procedure concorsuali. Profili procedurali*, Milano, 2014, pp. 18 ss., con ampi riferimenti dottrinali. La tesi in parola, nondimeno, non è unanimemente condivisa dagli studiosi: per C. CAVALLINI, *Formazione ed impugnazione dello stato passivo: poteri processuali del creditore*, in *Fall.*, 2009, pp. 693 ss., oggetto del procedimento di verifica del passivo sarebbe il diritto di credito *tout court*; sposa invece una tesi intermedia M. FABIANI, *Diritto fallimentare*, cit., pp. 391 ss., per il quale l'accertamento del passivo non avrebbe come oggetto né solo il diritto di credito, né il diritto al concorso, bensì il diritto di credito in una dimensione più ampia, ossia il "diritto di credito assistito dal requisito della concorsualità".

<sup>27</sup> Con riguardo, nello specifico, alla cognizione della prescrizione del credito tributario, la dottrina è sempre stata compatta nel ritenere che spetti al giudice delegato: G. ROCCO, *La prescrizione dei crediti tributari nell'ambito del fallimento*, cit., pp. 850 ss.; ID., *Il debito fiscale nelle procedure concorsuali*, cit., pp. 850 ss.; L. DEL FEDERICO, *I crediti tributari*, cit., 645; B. QUATRARO-F. DIMUNDO, *La verifica dei crediti nelle procedure concorsuali*, cit., pp. 55-57; A. GUIOTTO, *L'insinuazione al passivo*, cit., alla nota 8; F. MICCIO, *Appunti in tema di verifica dei crediti tributari*, cit., pp. 11-12; G. D'ANGELO, *L'insinuazione al passivo fallimentare del credito tributario*, cit., 300.

prescrizione. Ve ne sono delle altre, delle quali si fa parola nelle motivazioni, citandosi nuovamente il *dictum* della Corte Costituzionale: si tratta “dell’intervenuto adempimento del debito tributario”, nonché “di una sopravvenuta causa di estinzione dello stesso per essersi il contribuente avvalso di misure di favore per l’eliminazione del contenzioso tributario, quale, ad esempio, la cosiddetta ‘rottamazione’”<sup>28</sup>.

Normalmente, come affermano le Sezioni Unite, tali evenienze si collocano a valle della cartella di pagamento. L’inoppugnabilità di tale atto, nondimeno, non sempre segna il confine ultimo della giurisdizione speciale. A parte la considerazione per cui l’iscrizione a ruolo può avvenire anche a titolo provvisorio<sup>29</sup>, cioè in pendenza del termine per impugnare il provvedimento di accertamento, è noto infatti come nella disciplina delle imposte dirette, dell’IVA e dell’IRAP, l’avviso di accertamento, che il legislatore ha trasformato in atto tendenzialmente già esecutivo, potrà in molti casi essere l’unico atto tramite il quale l’Amministrazione esterni autoritativamente la sua pretesa<sup>30</sup>. È ben ovvio – ma altrettanto opportuno esplicitarlo – come in tali ipotesi il giudice delegato, *mutatis mutandis*, potrà conoscere della prescrizione e degli altri fatti estintivi venuti in essere in seguito alla notifica non della cartella di pagamento (che mancherà), bensì dell’avviso d’accertamento esecutivo.

### Abstract

#### THE COMBINED DIVISIONS OF THE COURT OF CASSATION SHED LIGHT ON THE BOUNDARIES BETWEEN TAX AND BANKRUPTCY COURTS’ JURISDICTION OVER TAX CLAIMS

L’Autore commenta adesivamente la sentenza delle Sezioni Unite n. 34447 del 24 dicembre 2019 e la relativa ordinanza di rimessione, con le quali la Corte di Cassazione, in linea con la posizione adottata dalla Corte Costituzionale sul riparto

<sup>28</sup> A quella dell’estinzione del credito tributario potrebbe poi aggiungersi l’ipotesi limite –specie in ambito concorsuale– dell’omonimia fra debitore cui si riferisce il ruolo e debitore fallito. In tal senso, già G. TARZIA, *I rimedi contro l’esecuzione esattoriale e la Costituzione*, cit., 618.

<sup>29</sup> V. *supra* nota 29. Non di rado, proprio quando il contribuente venga dichiarato fallito, la somma accertata viene iscritta provvisoriamente nel ruolo straordinario (ossia, per l’intero, anziché soltanto per un terzo), costituendo la dichiarazione di fallimento, secondo la giurisprudenza assolutamente prevalente, un’ipotesi di “fondato pericolo per la riscossione” ai sensi dell’art. 15 d.P.R. 602/1973: v., in termini scettici sul punto, L. DEL FEDERICO, *I crediti tributari nell’accertamento del passivo fallimentare*, cit., 653.

<sup>30</sup> Sui riflessi in materia concorsuale dell’innovazione indotta dall’art. 29 d.l. 31 maggio 2010, n. 78 conv. in l. 30 luglio 2010, n. 122, v. in part. F. PAPARELLA, *Gli effetti della soppressione del ruolo e del nuovo accertamento esecutivo ai fini dell’ammissione al passivo fallimentare dei crediti fiscali*, in L. GHIA, C. PICCININNI e F. SEVERINI (diretto da), *Trattato delle procedure concorsuali*, vol. VI, Torino, 2012, pp. 643 ss.

fra giurisdizione tributaria e ordinaria, rivede il proprio orientamento in tema di cognizione del giudice delegato sulla prescrizione dei crediti tributari insinuati nel fallimento.

\*\*\*

*The Author examines the latest judgment of the Combined Divisions of the Supreme Court (along with the interlocutory ordinance which prompted its issuance) on the jurisdiction of bankruptcy courts over tax claims filed within the insolvency proceedings when time limits for their collection have expired. Given the present stance of the Constitutional Court on the allocation of jurisdiction over tax claims between tax courts and ordinary courts, the author concludes that the examined judgment, which overrules previous decisions on the same matter, should be approved.*

---