

Giurisdizione tributaria - fallimento

Legge Fallimentare – R.D. 16.3.1942 n. 267 – art. 98 comma 2

(ex art.100) –

impugnazione crediti ammessi – crediti tributari - giurisdizione

Considerazioni su una concreta fattispecie di impugnazione del credito tributario

Fattispecie:

- un imprenditore fallisce. Si procede alle insinuazioni dei crediti allo stato passivo.

- L'esattoria insinua un credito per IVA di ingente importo. Quale documento giustificativo, deposita un estratto autentico del ruolo.

- se il credito venisse ammesso, assorbirebbe gran parte dell'attivo.

- il credito viene ammesso.

- un creditore impugna, nei confronti dell'esattoria e di tutti i numerosi enti della Amministrazione Finanze, l'ammissione del credito, sostenendo l'insufficienza del ruolo a giustificare l'ammissione al passivo, essendo il ruolo titolo meramente formale.

- si costituisce non solo l'esattoria, ma anche l'Amministrazione Finanze, la quale deposita, a dimostrazione del fondamento del credito, un avviso di rettifica in materia di IVA, in base al quale giustifica l'iscrizione a ruolo.

*

- le somme iscritte a ruolo corrispondono senz'altro a quelle dovute secondo l'atto amministrativo di accertamento (verbale di rettifica),

MA

- l'atto amministrativo di accertamento, è ictu oculi infondato.

*

Quid iuris?

Il creditore impugnante può essere danneggiato dal fatto della ammissione al passivo del credito tributario, se, come nel caso di specie, pagato il credito tributario non resta capienza per altri. La giurisprudenza peraltro dice che interesse e legittimazione si presumono.

Comunque il problema qui trattato è questo:

esiste un Giudice davanti al quale un altro creditore ammesso al passivo del fallimento, terzo rispetto al rapporto tributario, possa impugnare il credito tributario, sostenendone l'inesistenza oggettiva?

E ancora, esiste differenza fra il caso in cui esista solo l'atto di accertamento tributario, nel caso il verbale di verifica, e il caso in cui esista una sentenza tributaria?

Nel presente scritto si accenna ad una risposta.

*

I – la fattispecie concreta

Nella fattispecie l'impugnante dava per certa l'inesistenza del credito tributario. per i seguenti motivi:

si rilevava che, alla stregua della documentazione versata in atti dall'Avvocatura, (cioè dal processo verbale di rettifica) era chiara la infondatezza della pretesa tributaria e la insussistenza del credito.

Infatti l'Avvocatura aveva versato in causa sia il processo verbale di constatazione, sia l'atto di "accertamento" tributario che ad esso aveva fatto seguito, vale a dire l'avviso di rettifica notificato al contribuente.

*

Valevano a nostro avviso le seguenti osservazioni:

il credito tributario non nasce dall'atto di accertamento, ma dalla realtà dei fatti tributari;

l'atto di accertamento è un mero atto amministrativo, inefficace nei confronti dei terzi e segnatamente dell'opponente;

dunque sarebbe del tutto consentaneo alla natura giuridica delle cose che il credito tributario andasse verificato nella sua esistenza "reale", e non meramente "formale", dal Giudice della sede fallimentare.

Tale ultima asserzione corrisponde ad un principio generale e alla natura stessa della procedura concorsuale.

Se la questione non avesse un Giudice, il diritto del concorrente al passivo, che, per la prima volta in quella sede, entra in contatto col credito tributario, verrebbe totalmente sacrificato, perché si negherebbe ad un contrasto di diritti l'esistenza di un Giudice di merito, con violazione dell'art. 24 della Costituzione.

*

Una parentesi: il caso concreto

Dal punto di vista concettuale, comunque, la questione era chiara: la società fallita aveva esposto un credito IVA verso il fisco. Il fisco, con l'atto di accertamento, 1) negava l'esistenza del credito IVA, 2) faceva derivare dalla inesistenza del credito l'esistenza di un debito IVA di pari importo.

Infatti il verbale dava atto che il contribuente non aveva operato detrazione di IVA passiva: il contribuente si era quindi limitato alla mera affermazione "io ho un credito", e alla mera richiesta di rimborso, senza compensarlo (per inesistenza delle stesse) con poste a suo debito.

Non avendo dunque il contribuente utilizzato il credito, dall'inesistenza dello stesso non poteva derivare l'esistenza di un credito del fisco.

esempio:

In via di esempio: se il fallito avesse avuto da versare iva attiva per un miliardo; se avesse portato in compensazione l'iva passiva (credito iva) di 594 milioni, se avesse versato solo 406 milioni invece che un miliardo : allora il Fisco sarebbe stato creditore di 594 milioni;

ma,

poiché il verbale stesso diceva che non vi era stata iva attiva da versare, la denuncia annuale, mediante cui era stata avanzata richiesta di rimborso per i 594 milioni di imposta pagata che non aveva trovato capienza nel debito iva del richiedente, era consistita in una mera richiesta, respinta la quale nulla rimaneva a credito del Fisco.

Avrebbero naturalmente potuto esserci delle sanzioni: ma non un credito di imposta. Ma tali sanzioni non sarebbero state quelle irrogate nell'atto amministrativo di imposizione che ne occupa, che erano quelle dovute per il mancato versamento dell'imposta.

*

La documentazione esibita comportava dunque per tabulas l'inesistenza di un credito per imposta: quindi TALE INESISTENZA RISULTAVA DAL TITOLO.

Il titolo dunque, cioè l'avviso di rettifica, era puramente e semplicemente e palesemente viziato da errore, errore che risultava dallo stesso titolo. Comunque il terzo creditore ammesso al passivo del fallimento, che veniva danneggiato dall'ammissione del credito tributario, doveva opporsi all'ammissione del credito, se voleva sperare di ottenere un qualche pagamento del proprio credito

*

II - Discussione

Quale Giudice è competente a giudicare la questione?

A) Competenza generale del Giudice Fallimentare

Il Satta ritiene che il procedimento ex art. 100 L.F. sia espressione del principio di cui all'art. 512 c.p.c..

Non vi è dubbio perciò che il Giudice Fallimentare sia abilitato a respingere la domanda di ammissione di un credito, laddove rilevi nel titolo l'esistenza di un errore: se l'affermazione dell'esistenza di un credito non risulta dal titolo, il Giudice Fallimentare deve respingere la domanda di ammissione al passivo.

B) la riserva di giurisdizione tributaria

Tuttavia a tale semplice soluzione si oppone il problema della giurisdizione: ha il Tribunale Fallimentare giurisdizione e competenza a giudicare questa controversia, che vede l'Amministrazione Finanze opposta ad un privato in una procedura concorsuale?

A nostro avviso, la mancanza di giurisdizione si può ritenere solo in base a formule tratlaticie e non in termini rispetto alla fattispecie qui trattata. In caso contrario, siamo di fronte a profili di incostituzionalità evidenti.

B. 1) la giurisprudenza

Poniamo di seguito lo sviluppo delle questioni che rileviamo dalla giurisprudenza.

I

Trascriviamo da Cass. Sez. Unite 14.6.2001 n. 15715: "il giudice ordinario, nella causa di opposizione allo stato passivo del fallimento, è chiamato ad accertare, nell'ambito di un normale procedimento contenzioso a cognizione piena, l'esistenza e l'ammontare del credito in contestazione e l'efficacia del titolo allegato a suo sostegno. La relativa indagine, in assenza di disposizioni che derogano ai comuni criteri sul riparto della giurisdizione, non può investire materie riservate a un giudice diverso, e, dunque, ove riguardi un rapporto tributario, il quale ricada nella giurisdizione delle commissioni tributarie ai sensi dell'art. 1 del DPR 26.10.72 n. 636 e poi dell'art. 2 del D. Lgs. 31.12.92 n. 546 deve fermarsi al riscontro dell'esistenza di un provvedimento impositivo che integri titolo per l'esercizio del credito, non potendosi estendere a quesiti sulla legittimità formale o sostanziale dell'atto, riservati al giudice tributario nel processo che il contribuente instauri con l'impugnazione dell'atto stesso.

Ne consegue che il giudice dell'opposizione al passivo fallimentare non può statuire, per carenza di giurisdizione, sul fondamento della deduzione secondo cui il credito d'imposta portato dal titolo sarebbe in tutto o in parte venuto meno ... ecc. "

B.2) critica

Se ciò dovesse essere vero in tutti i casi, la questione sembrerebbe definita.

Nel caso di specie:

L'opposizione era giustificata, in quanto la semplice allegazione del ruolo era chiaramente insufficiente a dimostrare il credito dell'Amministrazione. Ma, una volta depositato l'atto di accertamento dell'imposta, cioè l'avviso di rettifica notificato al contribuente, integrato dal P.V.C. che vi è richiamato, si deve dire che è in atti "il titolo" di cui parla la sentenza, e al Tribunale Fallimentare non resta che adeguarsi "al titolo".

E' vero che il titolo è un mero atto amministrativo, ed è vero che è del tutto inconsistente; ma, siccome manca la giurisdizione, non resta al Tribunale che

prendere per vero quel che il Fisco ritiene vero, malgrado appaia ictu oculi che è sbagliato.

Nel caso di specie, poi, sarebbe sufficiente solo una decisione sul contenuto formale del titolo, come è pur ammesso da parte, p.es., del giudice di una esecuzione: qui il titolo è autocontraddittorio: dice: il credito d'imposta IVA da te dichiarato non è riconosciuto; non hai compensato tale credito con un tuo debito; per cui (?) il credito che non è riconosciuto a te diventa un credito per me.

Un credito fondato su un titolo auto contraddittorio deve essere espulso dallo stato passivo.

*

E' chiaro che la declinatoria di giurisdizione comporterebbe il sacrificio del diritto di adire la giurisdizione, da parte di un cittadino, il quale solo nel momento in cui si trova a competere con l'amministrazione nel passivo del fallimento ha un interesse ad agire: in quel momento nasce il suo diritto soggettivo a non essere danneggiato dalla pretesa altrui.

E perciò la massima è inapplicabile alla fattispecie, oppure è sic et simpliciter sbagliata.

L'art. 24 della Costituzione rende necessario che il creditore ammesso al passivo abbia diritto ad una decisione

*

*

Altrimenti è senz'altro percorribile la via dell'eccezione di costituzionalità, dato che non par dubbio che l'opponente eserciti in questa sede il proprio diritto soggettivo nei confronti dell' Amministrazione Finanze, a non vedere preferito dal Giudice fallimentare il proprio credito, reale, al credito, inesistente, di cui il fisco chiede l'ammissione al passivo.

Se, come dicono le S.U., mancano disposizioni che derogano ai comuni criteri sul riparto della giurisdizione, per cui il Tribunale Fallimentare non può investire materie riservate a un giudice diverso, allora questo diritto soggettivo rimane privo di tutela di fronte ad un mero atto amministrativo, auto formato da altro creditore concorsuale, ed evidentemente erroneo. La violazione dell'art. 24 della Costituzione è evidente: il cittadino non può far valere il proprio diritto alla par condicio.

A nostro avviso, è del tutto anticostituzionale che non sia previsto un criterio di raccordo fra le varie giurisdizioni. Tale criterio dovrebbe appunto consistere in una disposizione che permettesse al Giudice fallimentare :

a) di decidere, quanto meno con effetto limitato ai fini della procedura, sulle questioni che in questa sede gli sono sottoposte;

ovvero

b) di rimettere la questione avanti al Giudice competente.

*

Nella procedura fallimentare si ha un fenomeno specifico, per cui deve istituirsi una graduatoria, nel rispetto della par condicio, fra soggetti che altrimenti non hanno rapporti fra loro: nel caso presente, l'opponente e l'Amministrazione Finanziaria, per quanto attiene alla posizione tributaria di un altro soggetto. Solamente in sede fallimentare l'opponente viene a conoscere la pretesa del fisco, e solo in tale sede la pretesa incide direttamente sul suo diritto soggettivo. L'opponente sostiene - e pare con buoni argomenti- che la pretesa del fisco non sia fondata: non dovrebbe trovare un giudice che possa giudicare la questione?

Appare dunque fondata l'eccezione di costituzionalità per contrasto con l'art. 24 della Costituzione, dell' art. 100 L.F. (ora 98 comma secondo) nella parte in cui non prevede che il Giudice Fallimentare possa - nel caso di mancanza di giurisdizione dell' A.G.O. sulla questione a lui sottoposta riguardante la reale esistenza di un credito tributario di cui l'amministrazione chieda l'ammissione al passivo – o decidere la questione o rimettere le parti avanti il Giudice Speciale medesimo.

C) altre soluzioni

Si deve osservare peraltro che non si sono rinvenute sentenze in termini rispetto alla fattispecie qui in discussione, nel senso di sentenze che riguardino l'opposizione di un terzo nel merito della pretesa tributaria. Le sentenze rinvenute, compresa quella più sopra trascritta, riguardano ricorsi del contribuente o dell' Amministrazione Tributaria ex art. 98 L.F (vecchio testo), soggetti la cui posizione è ben diversa da quella del terzo ricorrente ex art. 100 L.F (vecchio testo) contro l'ammissione al passivo di un credito tributario infondato, perché ad essi spettava la possibilità di difesa davanti al Giudice Tributario (nel caso di specie non esercitata, a quanto pare).

*

La norma dell'ora abrogato art. 100 L.F., che peraltro continua ad essere vigente nella sostanza sotto le specie dell'art. 98 comma 2 della procedura ora unificata, riguardava il caso dell'impugnazione dello stato passivo da parte del terzo.

Essa recitava testualmente: "ciascun creditore può Impugnare I crediti ammessi."

La norma dell'ex art. 100 L.F. è ora vigente ex art. 98, comma 2, per cui l'interesse alla soluzione del caso permane ovviamente anche col nuovo testo di legge.

*

Ora non è certo da pensare che il legislatore non conosca l'esistenza dei crediti tributari.

Il fatto che la legge, nell'ex art. 100, ora 98 comma 2, non distingua i vari tipi di credito, può – secondo noi deve - dunque essere inteso nel senso che la norma, che attribuisce la competenza e la giurisdizione per l'esame di tutti i crediti al Giudice Fallimentare, è precisamente quella dell'art. 98, comma 2. Tesi forse ardita, ma non poi tanto, dato che la concorsualità, espressione del principio di eguaglianza, è certo il valore centrale e la ragion stessa della procedura fallimentare, per cui la presenza di crediti non impugnabili (oltretutto malgrado l'evidenza della loro insussistenza) sarebbe un vulnus di straordinaria rilevanza in linea di principio nelle attribuzioni del Giudice della procedura.

Insomma, se il Giudice Fallimentare ha la giurisdizione per ammettere il credito, deve pur avere la giurisdizione anche per respingerlo!

Si noti che la lite che si svolge davanti al Giudice Fallimentare non ha affatto natura di lite tributaria. Si può dunque considerare la cosa anche da questo punto di vista: una lite che si svolge fra due soggetti che affermano un proprio credito, e il Giudice deve decidere la cosa solo incidenter tantum.

*

E' da dire che nel 1942, quando la norma (ex art. 100 L.F.) fu scritta, la giurisdizione tributaria non era considerata una giurisdizione a se stante. Fu qualificata come tale in seguito alla "guerra delle due Corti" circa la natura delle Commissioni Tributarie. Ma riteniamo che, quando la norma fu scritta, il potere del Giudice fallimentare di giudicare nel merito del rapporto tributario esistesse senz'altro. Non risulta gli sia stato tolto! Non risulta neppure un qualche interesse di qualcuno per la questione.

Perciò una interpretazione della norma che avesse ritenuto il Giudice Fallimentare abilitato dallo stesso art. 100 L.F. a decidere della questione ai fini della procedura fallimentare era insieme storicamente fondata ed evolutiva, vigente la vecchia L.F. Ora la L.F. è stata cambiata. La norma identica è migrata all'art. 98 comma 2. Non resta che dire che è stata cambiata in modo disattento, e che del problema il legislatore si è dimenticato.

Non resta pertanto che il ragionamento precedente, che si fonda sul parallelismo fra il potere di ammettere e quello di respingere la domanda di ammissione.

Nel caso ciò non lo si accolta, rimane solo l'eccezione di incostituzionalità.

La negazione della giurisdizione del Giudice Fallimentare sulla questione di ammissione al passivo del credito tributario (non fondato su sentenza) comporta la violazione per la irrazionalità della disciplina e la violazione dell'eguaglianza per violazione proprio della par condicio (art. 3 Cost.), e dell'art. 24, per negazione del diritto di agire in giudizio.

*

Nel caso che ha dato origine al presente scritto,

- 1) la lite si svolgeva avanti al Giudice Fallimentare fra l'Amministrazione e un terzo, che non era il contribuente;
- 2) la questione della sussistenza del credito non era mai stata discussa davanti al Giudice tributario;

e perciò una pronuncia con effetti limitati al procedimento concorsuale non appare affatto violatrice di particolari principi, dato che una pronuncia del giudice speciale non si è avuta.

Semplicemente, l'atto impositivo aveva natura di atto amministrativo, il cui fondamento avrebbe potuto essere sindacato dall'Autorità Giudiziaria Ordinaria per disapplicarlo, ex artt. 4 e 5 L. 20.3.1865 n. 2248 (all. E): l'antica norma, del tutto vigente, sembra perfettamente applicabile alla fattispecie.

Si osserva che, anche nel caso di disapplicazione di atti amministrativi "generici" (id est non tributari) si verte nel caso di difetto di giurisdizione dell'A.G.O., la quale tuttavia può disapplicare l'atto amministrativo, se lo ritiene illegittimo, anche se non ha giurisdizione sul merito di esso.

Nel caso di specie, si era di fronte ad un atto amministrativo auto contraddittorio, ipso iure illegittimo per violazione di legge, laddove errava nell'applicazione della legge (anche) tributaria.

*

La conseguenza di quanto fin qui detto si può riassumere nelle proposizioni seguenti:

Se non si vuole che la situazione configga apertamente con la costituzione – e con la razionalità dei rapporti sociali,

1) l'ammissione del credito deve essere giudicata dal Giudice Fallimentare:

a) o perché competente ex art. 98, comma 2, L.F. a risolvere qualsiasi controversia in sede di contestazione dei crediti, secondo l'originaria lettura dell'art. 100 L.F.;

b) o perché competente dato che la controversia si svolge in sede concorsuale, e quindi ammissione e non ammissione dei crediti sono sua competenza funzionale ed esclusiva;

c) o perché abilitato comunque a decidere la controversia disapplicando l'atto amministrativo (avviso di rettifica);

d) ovvero perché abilitato a decidere nel merito della contestazione mossa dal terzo ai soli fini della procedura concorsuale;

altrimenti

gli artt. 98 – 99 L.F. – che comprendono la norma di cui all'abrogato art. 100 - contrastano con gli artt. 3 - 24 - 27 - 97 Cost., nei termini più sopra esposti, nella parte in cui non è previsto che il Giudice Fallimentare possa decidere le contestazioni mosse dai terzi concorrenti rispetto ai crediti tributari, ovvero rimettere le parti al Giudice Tributario.

*

Più difficile sarebbe il caso in cui il credito della Amministrazione Finanze fosse stato accertato da una sentenza. Ma i termini di costituzionalità della questione non mutano, ad avviso dello scrivente: il codice conosce anche le opposizioni di terzo.

Si noti che le sentenze tributarie – come ogni sentenza - possono accertare la situazione di fatto, e quindi contenere una “cosa giudicata” sull’accertamento; ma possono anche “respingere il ricorso” senza accertare alcunché, p.es. perché il ricorso è stato presentato fuori termini, o è inammissibile per motivi formali; ovvero – anche nel caso in cui decidano in merito - possono “respingere il ricorso” perché vengono respinte le argomentazioni del contribuente, oggettivamente inconsistenti, mentre vi sarebbe stato molto da dire di assolutamente fondato.

Fino a che punto, nella situazione che si crea nella procedura di ammissione al passivo, è giusto sacrificare il diritto soggettivo del terzo, creditore ammesso, a non vedersi pregiudicato da un credito insussistente? Fin dove si devono estendere gli effetti riflessi di una sentenza ? Possono essere tali effetti gli stessi, tanto di fronte a un giudicato sostanziale, comprendente un accertamento della situazione di fatto, quanto di fronte a un giudicato solo formale (p.es. ricorso respinto perché fuori termine)?

La trattazione esula dallo scopo del presente scritto. A qualcun altro il proseguire.

(E.P. 2010)