

Qualora però il curatore non voglia o non abbia elementi per proporre ricorso contro la cartella esattoriale, deve immediatamente trasmetterla al fallito che, come noto, in caso d'inerzia degli organi fallimentari è legittimato a proporre ricorso al giudice tributario.

Anzi, la più recente giurisprudenza di legittimità pone a carico dell'Amministrazione finanziaria (e quindi del concessionario della riscossione) l'obbligo di notificare la cartella tanto al curatore quanto al fallito. (V. Cass. 24 febbraio 2006 n. 4235)
Cass. 16 ottobre 2009 n. 21962)

Il titolo che consacra il credito tributario ai sensi dell'art. 29 del D. L. 31/05/2010 n. 78.

Com'è noto l'art. 29 del D.L. 31 maggio 2010 n. 78, convertito con modificazioni dalla Legge 30 luglio 2010 n. 122, la cui entrata in vigore è stata prorogata all'1/10/2011 dall'art. 23, 3° comma del D.L. n. 98/2011, convertito con modificazione dalla L. n. 111/2011, ha introdotto il c.d. accertamento esecutivo che sostituisce la precedente iscrizione a ruolo prevista dall'art. 17 del DPR n. 46/1999 e l'emissione della cartella di pagamento.

Questo nuovo tipo di accertamento riguarda gli atti notificati dall'1/10/2011 e riguardano crediti per imposte sui redditi, IVA, IRAP, e conseguenti sanzioni, relativi a periodi d'imposta in corso alla data del 31/12/2007 e successivi.

Per effetto della novella legislativa, gli accertamenti emessi a partire dall'1/10/2011 diventano esecutivi dopo il decorso di sessanta giorni dalla notifica e l'esecuzione forzata da parte dell'agente della riscossione può essere iniziata qualora il contribuente non adempia all'obbligo di versamento entro ulteriori trenta giorni dalla scadenza del suddetto termine.

Va opportunamente evidenziato:

- 1) che l'efficacia esecutiva di questo nuovo tipo di avviso non può operare in caso di fallimento del debitore, ostandovi il divieto d'inizio o prosecuzione di azioni esecutive e cautelari fissate dall'art. 51 L.F.
- 2) che il nuovo tipo di accertamento sostituisce l'iscrizione a ruolo e la cartella di pagamento, soltanto per i crediti per imposte sui redditi, IVA, IRAP, e relative sanzioni, ma non anche per gli altri crediti, per i quali rimane, come titolo per la riscossione, l'iscrizione a ruolo e la conseguente cartella di pagamento.
- 3) che, secondo il disposto dell'art. 29, 1° comma lett. 9) del D.L. n. 78/2010, i riferimenti contenuti in norme vigenti, al ruolo ed alla cartella di pagamento si

intendono effettuati agli atti di accertamento direttamente esecutivi (ovvero alle "intimazioni ad adempiere" nei casi in cui siano rideterminati gli importi da pagare originariamente previsti dagli avvisi di accertamento) ed i riferimenti alle somme affidate agli agenti della riscossione secondo le nuove disposizioni.

Crediti tributari non contestati e contestati.

1) Credito tributario non contestato dal debitore fallito e non più contestabile dal curatore (per decorrenza dei termini d'impugnazione o perché determinato da sentenza passata in cosa giudicata): tale credito dovrà essere ammesso al passivo del fallimento (in via tempestiva o in via tardiva) con l'eventuale privilegio spettante per legge.

2) Credito tributario ancora contestabile dal fallito o dal curatore (perché non è ancora scaduto il termine per proporre ricorso alla competente commissione tributaria.)

Per adire la competente commissione tributaria è necessario che si manifestino contemporaneamente due condizioni:

- a) l'attribuzione di materia, sancita dall'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992;
- b) l'individuazione dell'atto impugnabile, sancita dall'art. 19, d.lgs. n. 546/1992.

La definizione degli atti dell'Amministrazione Finanziaria definitivi o impugnabili di fronte alle Commissioni Tributarie è quindi questione pregiudiziale per valutare l'ammissione a titolo definitivo o «con riserva» dei crediti del Fisco al passivo fallimentare.

Legittimato a proporre ricorso avanti alle commissioni tributarie è il destinatario dell'atto impugnato, ovvero, in caso di azioni di rimborso, colui che è titolare di un diritto di credito nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria.

Assume ~~per~~ rilevanza in questo senso ~~si~~ l'articolo 43 comma 1 della legge fallimentare, secondo cui «nelle controversie, anche in corso, relative a rapporti di diritto patrimoniale del fallito compresi nel fallimento sta in giudizio il curatore»,

In particolare, quindi, avvenuta la dichiarazione di fallimento, gli atti impositivi dell'Amministrazione Finanziaria, anche se si riferiscono ad obbligazioni tributarie sorte in data precedente l'apertura della procedura concorsuale devono essere notificati sia al fallito sia al curatore.

La notifica al fallito è necessaria perché il curatore potrebbe disinteressarsi del rapporto tributario sottostante e il fallito, che non ha perso la capacità processuale ma soltanto la legittimazione processuale, potrebbe attuare la propria difesa tributaria in tutti i procedimenti in corso in cui la difesa non sia stata assunta dal curatore.

La notifica al fallito è altresì necessaria all'Amministrazione Finanziaria al fine di poter proporre le azioni di cui all'atto impositivo notificato direttamente al fallito nel momento del suo ritorno *in bonis*.

La notifica al curatore è invece indispensabile al fine di poter richiedere dapprima l'ammissione con riserva al passivo fallimentare (ex art. 88, d.p.r. 602/1973), e quindi al fine di poter essere ammessi al passivo fallimentare in via definitiva all'atto del passaggio in giudicato della sentenza favorevole alle ragioni dell'Amministrazione Finanziaria.

3) credito tributario contestato dal debitore o dal curatore dopo la sottoposizione del primo a fallimento, con giudizio instaurato avanti la competente commissione tributaria.

In relazione a questa terza ipotesi sono state elaborate due opposte opinioni.

a) quella (minoritaria) che, ritenendo il credito tributario non certo, liquido ed esigibile, sostiene che il giudice delegato debba disattendere la richiesta di ammissione, con la conseguenza che, se l'amministrazione finanziaria vuole evitare gli effetti pregiudizievoli di tale provvedimento, deve proporre opposizione e., art. 98 Legge Fall., ed il giudice dell'opposizione deve sospendere ex art, 295 cod. proc. civ. la decisione in attesa della definizione del processo tributario (Tribunale Roma, 14 luglio 1965, in Dir. Fall., 1967,11,153; Tribunale Roma, 18 ottobre 1965, ivi.,1967, II, 163-; Tribunale Roma, 17 novembre 1967,. ivi, 1968, 11, 341);

b) quella (maggioritaria) che, equiparando i credito tributario sottoposto a condizione sospensiva, ne propugna *l'ammissione al passivo con riserva ai sensi degli artt. 55, ultimo comma e 95, comma 2, legge falli.* (v. Cassazione, sezioni unite, 22 marzo 1972, n. 879, in Dir. Fall, 1972, II, 260, e Cassazione, 19 giugno 1974, n. 1806, in Giust. civ., 1975, II, 301; Tribunale Genova, 30 gennaio 1989, in Fall., 1989, 927;.

Tribunale Milano, 16 novembre 1987, in Fall., 1988, 507; Tribunale Padova, 10 gennaio 1986, in Fall, 1987, 193).

Con riferimento alle imposte dirette, ma esprimendo un principio ormai pienamente applicabile anche alle imposte indirette, quest'ultima opinione è stata recepita dal legislatore. L'art. 88, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, anche a seguito delle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 46/1999, recita infatti, al comma 1, che *«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 a norma dell'ars. 101 del r.d. 16 marzo 1942, n. 267»*.

La dottrina (ABATE, 1997, 445 seg.; ANNI, *APICE*)

ha ritenuto, dopo l'introduzione del nuovo sistema di riscossione dei tributi affidato al concessionario (avvenuta a far data dal 2 gennaio 1990), che tale disposizione possa e debba essere applicata per tutti i tributi affidati alla riscossione tramite ruolo al concessionario. Ed i concessionari, in forza del d.p.r. 28 gennaio 1988, n. 43 e del D.M. 28 dicembre 1989, provvedono alla riscossione, tramite ruolo, non solo delle imposte dirette ma anche di svariate imposte indirette espressamente indicate.

In tale direzione si è pronunciata Cassazione, 9 dicembre 2004, n. 23001 (in Fisco, 2005, 749, confermata da ultimo da Cassazione, 29 maggio 2006, n. 12777,

Il meccanismo dell'ammissione con riserva, che il giudice fallimentare scioglierà dopo la definitiva decisione della controversia tributaria e secondo l'esito di questa, senza che si renda necessaria la sospensione del giudizio dinanzi al tribunale fallimentare, è infatti alternativo, nella specialità del procedimento concorsuale, ad ogni ipotesi di sospensione della pronuncia sull'ammissione del credito d'imposta in attesa della definizione del contenzioso tributario in ordine al suddetto credito. (Cass. Sez. UU n. 11214/1997).