

PRIMO PIANO

all'accertamento fallimentare.

In seguito, la Cassazione era intervenuta ad affermare che il principio secondo il quale il **ruolo**, nel caso di eventuali contesta-

zioni relative ai tributi iscritti, costituisce **titolo** per l'**ammissione dei tributi stessi con riserva** al **passivo** delle procedure concorsuali, coinvolge anche i **crediti tributari** oggetto di **dichiarazione tardiva** ex art. 101, L.F. dovendosi intendere il disposto dell'articolo 45 D.P.R. 602/1973 riferibile ad ogni forma di accertamento del passivo, indipendentemente dalla tempestività o tardività della domanda. Inoltre la Suprema Corte aveva avuto modo di sostenere che il principio suddetto, analogicamente, si rendeva applicabile anche alle imposte indirette.

Il legislatore, con il nuovo testo dell'articolo 88, D.P.R. 602/

1973 [CFF ● 7288], ha fatto proprie tali interpretazioni.

Il nuovo articolo 89 completa la Sezione I del capo IV relativa al **fallimento** ed alla **liquidazione coatta amministrativa**, riproponendo il testo del *vecchio* articolo 51, afferma che i **pagamenti di imposte scadute non** sono soggetti alla **revocatoria** fallimentare prevista dall'articolo 67 della L.F.

Concordato preventivo ed amministrazione controllata

La nuova sezione II del capo IV, relativa al **concordato preventivo** ed all'**amministrazione controllata** è costituita dal solo articolo 90.

Lo stesso si interessa all'ammissione del debitore alle due **procedure concorsuali minori** sopra indicate. In particolare il primo comma dell'articolo in esa-

me stabilisce che se il debitore è ammesso alla procedura di concordato preventivo o di amministrazione controllata, il **concessionario** deve attivarsi, sulla base del **ruolo**, al fine di compiere ogni attività necessaria al fine di ottenere l'**inserimento del credito** vantato dall'**Amministrazione Finanziaria** nell'**elenco dei crediti** della procedura.

Il secondo comma dello stesso articolo stabilisce inoltre che, se sulle somme iscritte a ruolo sorgono **contestazioni**, il credito è comunque inserito in **via provvisoria** nell'elenco ai fini previsti dagli articoli 176, primo comma L.F. (ammissione ai soli fini del voto dei crediti contestati) e 181, terzo comma, primo periodo L.F. (somme relative ai crediti contestati che il debitore è tenuto a versare in sede di omologazione del concordato preventivo).

Riscossione

RIFORMA della RISCOSSIONE MEDIANTE RUOLO: EFFETTI sulle PROCEDURE CONCORSUALI

di Paolo Adriano Stella

Premessa

In materia di ingerenze tra **espropriazione speciale tributaria** e **procedure concorsuali**, l'articolo 51 del D.P.R. 602/1973 [CFF ● 7251] stabilisce che l'esattore (oggi concessionario) «... può procedere all'espropriazione anche quando il debitore sia dichiarato fallito ovvero sia sottoposto a liquidazione coatta amministrativa ...», fatta salva la possibilità, da parte dell'**autorità amministrativa** (identificata nel citato articolo 51, D.P.R. 600/1973 nell'Intendenza di finanza, oggi Direzione Generale delle entrate), della **sospensione** dell'esercizio dell'**azione esecutiva** su istanza del **curatore** (nell'ipotesi di fallimento) o del **commissario liquidatore** (nel caso della liquidazione coatta amministrativa).

Azione esecutiva

L'**istanza di sospensione** dell'azione esecutiva, predisposta dal **curatore**, deve essere vistata dal **giudice delegato** alla procedura ed indirizzata alla Direzione Generale delle entrate.

Il disposto trova la sua giustificazione nell'esigenza di **celerità** nella **riscossione** delle entrate tributarie. Pertanto, il **concessionario** può non solamente **prose-**

guire dopo il fallimento del debitore nell'azione esecutiva già intrapresa sui beni di quest'ultimo, ma soprattutto può **iniziarla dopo** la data della **sentenza dichiarativa di fallimento**.

L'azione esecutiva può essere iniziata anche dopo la sentenza di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa

Al **curatore** è conferita la **facoltà** (e non l'obbligo o l'onere) di **intervenire** nell'esecuzione speciale, al fine di farsi attribuire una somma pari ai crediti di grado superiore rispetto a quelli tributari.

La legge prevede, inoltre, che il **concessionario** sia assoggettato alla disciplina prevista dalla Legge Fallimentare in tema di concorso e rispetto delle **cause di prelazione**. In altre parole il **concessionario** ha l'**obbligo** di insinuarsi al **passivo fallimentare** per l'importo dell'intero credito vantato e di restituire alla **massa** la **somma** ricavata dall'esperimento

dell'**esecuzione speciale** che risulti **eccedente** rispetto alla **quota** che gli sarà assegnata in sede di **riparto**. Riguardo a quest'ultimo punto, la giurisprudenza di legittimità ha sempre manifestato un consolidato orientamento a partire da Cassazione Sezioni Unite del 12.5.1978 n. 2325.

Riforma della riscossione

L'articolo 16 del D.Lgs. 26.2.1999, n. 46, ha completamente **sostituito** il titolo II del D.P.R. 602/1973 della riscossione [CFF ● 1251].

Le **nuove norme** entreranno in vigore a partire dal **primo luglio 1999**.

In particolare il nuovo capo IV del D.P.R. citato, si occupa delle **procedure concorsuali**. Il nuovo articolo 87 dello stesso decreto, intitolato («Domanda di ammissione al passivo»), stabilisce che: «*se il debitore è dichiarato fallito, ovvero sottoposto a liquidazione coatta amministrativa, il concessionario chiede, sulla base del ruolo, l'ammissione al passivo della procedura ...*». Si evince pertanto che, come nel passato, possono continuare a **coesistere** la **procedura concorsuale** e la **procedura esecutiva** promossa dal **concessionario**.

Secondo Vincenzo Ferro (Pratica Professionale 14/1999), l'interpretazione letterale del nuovo articolo **non** sembra comunque sufficiente a **giustificare** il **decadimento del principio della sottrazione dell'esecuzione tributaria al divieto** posto dall'articolo 51 della Legge Fallimentare in merito allo svolgimento di **azioni esecutive individuali** sul patrimonio del fallito.

Con l'introduzione delle **nuove norme**, è stata «*abbandonata la disposizione già prevista dal primo comma dell'articolo 51 del D.P.R. 602/1973 secondo cui il concessionario può procedere all'espropriazione anche quando il debitore è fallito*».

Fallimento e liquidazione coatta amministrativa – Normativa attuale e previgente ed orientamenti giurisprudenziali

Il consolidato **orientamento** giurisprudenziale, come anticipato, assicura comunque che non può essere vulnerato il principio della «*par condicio creditorum*». Pertanto, nonostante l'**espropriazione** possa **proseguire**, il **concessionario** è tenuto in qualunque caso a **restituire** alla procedura fallimentare la **maggior somma** eventualmente **ricavata** dalla procedura coattiva rispetto alla quota assegnata in sede di riparto finale (Cassazione già citata).

Nella pratica operativa, si assisteva ad una **sospensione** dell'azione esecutiva erariale su iniziativa dello stesso **concessionario** che non trovava normalmente conveniente sostenere gli oneri dell'azione esecutiva per conto della procedura fallimentare. In tal modo veniva superato il disposto del secondo comma dell'articolo 51 del D.P.R. 602/1973 [CFF ● 7251] che, come anticipato, prevedeva la possibilità di sospendere l'azione esecutiva del concessionario su **istanza** del **curatore**

che, oltre al visto del **giudice delegato** alla procedura, doveva contenere l'impegno a versare al concessionario l'intero ammontare del credito erariale. La **norma** in esame, che Brighenti definisce ormai desueta in quanto svuotata di contenuto dalla giurisprudenza ma che attualmente è ancora applicata da numerosi curatori, **non** è stata **più riproposta** dal legislatore nel **nuovo testo**.

In caso di **contestazione** sulle **somme iscritte a ruolo**, ai sensi del nuovo articolo 88, D.P.R. 602/1973 [CFF ● 7288], il **credito** sarà **ammesso con riserva** sia nel caso in cui la **domanda** di ammissione sia presentata **tempestivamente**, sia nel caso di **presentazione tardiva** ai sensi dell'articolo 101 della Legge fallimentare. Mentre nel **fallimento**, una volta **decorso** inutilmente il **termine** prescritto per la proposizione della controversia avanti la Commissione Tributaria ovvero quando il **giudizio** è stato definito con **decisione passata in giudicato** o risulta altrimenti **estinto**, la **riserva** è **sciolta** dal giudice delegato con decreto, su istanza del curatore o del concessionario (ma si può ritenere anche d'ufficio in quanto, pur non avendone l'obbligo, ne ha la facoltà), nella **liquidazione coatta amministrativa**, il commissario liquidatore provvede direttamente o su istanza del concessionario, apportando le conseguenti **variazioni** all'**elenco dei crediti ammessi**.

Se, all'atto delle **ripartizioni parziali** o della **ripartizione finale dell'attivo**, la **riserva non** risulta ancora **sciolta**, il V comma del **nuovo articolo** 88 prevede l'applicazione rispettivamente dell'articolo 113, numero 3 e del secondo periodo del secondo comma dell'articolo 117 della legge fallimentare. In altre parole, in presenza di **riserve non ancora sciolte** al momento di **riparti parziali** (113, L.F.) o **finale** (117, L.F.), il **curatore fallimentare** e/o il **commissario liquidatore** dovrà trattenere e depositare, con le modalità stabilite dal giudice delegato, le **somme** relative ai crediti contestati. La disposizione è evidentemente finalizzata a **tutelare** l'interesse dell'**Amministrazione Finanziaria**, ponendo a carico della curatela una **specificà responsabilità** in caso di **negligenza** (Fausta Brighenti – Bollettino Tributario 8/1999).

Il provvedimento di **scioglimento** della **riserva** è comunicato al concessionario dal curatore del fallimento ovvero dal commissario liquidatore, mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento. Il **concessionario**, nel termine di **dieci giorni** dal ricevimento della **comunicazione** (intesa come ricezione della raccomandata), può proporre **reclamo** al Tribunale che decide con decreto motivato in camera di con-

siglio, sentite le parti.

Se, all'atto delle **ripartizioni parziali** o della **ripartizione finale dell'attivo**, la **riserva non** risulta ancora **sciolta**, il V comma del **nuovo articolo** 88 prevede l'applicazione rispettivamente dell'articolo 113, numero 3 e del secondo periodo del secondo comma dell'articolo 117 della legge fallimentare. In altre parole, in presenza di **riserve non ancora sciolte** al momento di **riparti parziali** (113, L.F.) o **finale** (117, L.F.), il **curatore fallimentare** e/o il **commissario liquidatore** dovrà trattenere e depositare, con le modalità stabilite dal giudice delegato, le **somme** relative ai crediti contestati. La disposizione è evidentemente finalizzata a **tutelare** l'interesse dell'**Amministrazione Finanziaria**, ponendo a carico della curatela una **specificà responsabilità** in caso di **negligenza** (Fausta Brighenti – Bollettino Tributario 8/1999).

Il nuovo articolo esaminato, oltre a chiarire le **modalità** con le quali dovrà essere **sciolta la riserva** ed effettuati gli **accantonamenti** in sede di **riparto**, ha recepito il più recente orientamento assunto dalla giurisprudenza di legittimità in riferimento al **regime** cui devono essere sottoposti, nell'ambito della procedura concorsuale, i **crediti tributari** oggetto di contestazione avanti alle **Commissioni Tributarie**.

In tal senso va ricordato che il *vecchio* articolo 45 del D.P.R. 602/1973 [CFF ● 7245] ne prevedeva l'**ammissione al passivo fallimentare** con **riserva**, risolvendo la *querelle*, generatasi tra giurisprudenza e dottrina, tra l'equiparazione di tali crediti a quelli definiti «condizionali» ex art. 55, n. 3 L.F. e all'applicazione dell'istituto della sospensione del giudizio di ammissione, considerando il carattere di presupposto necessario della decisione sul credito d'imposta contestato rispetto