

Il presidente del comitato dei creditori è attivamente legittimato ad impugnare l'atto impositivo in caso di inerzia del curatore?

Autore: Gennaro Di Gennaro

In: Diritto tributario

1. Le azioni esperibili dal curatore a seguito della notifica dell'atto tributario

L'ente impositore¹ può adottare, dopo la pubblicazione della sentenza dichiarativa di fallimento², un atto d'imposizione tributaria³.

Il credito fatto valere può riferirsi tanto a tributi erariali, quanto a prestazioni tributarie dovute a enti locali o ad altri enti pubblici⁴ e relativi a rapporti giuridici d'imposta sorti sia prima della dichiarazione di apertura della procedura concorsuale che dopo il deposito della sentenza.

Il provvedimento ablatorio, che, come è noto, incide sfavorevolmente nella sfera giuridico-patrimoniale del destinatario, dovrà essere notificato⁵ (anche)⁶ al curatore, quale "organo preposto all'amministrazione del patrimonio fallimentare"⁷.

Quest'ultimo, quale pubblico ufficiale della procedura concorsuale, è giuridicamente tenuto a verificare la fondatezza, in punto di fatto e di diritto, della pretesa impositiva, e, sussistendone i presupposti, può esperire tutte le opportune azioni amministrative e giudiziarie finalizzate a rimuovere l'atto o a rideterminare, in melius, la pretesa creditoria.

Il curatore ben potrebbe, peraltro, esercitare il diritto d'accesso di cui agli artt. 22 e segg. della Legge n. 241/90, al precipuo fine di prendere visione ed estrarre copia di tutta la documentazione afferente al procedimento tributario ormai concluso, i cui atti sarebbero ampiamente ostensibili.

La giurisprudenza amministrativa⁸, invero, ha, in più circostanze, statuito che in materia tributaria l'accesso esoprocedimentale⁹ è legittimo, poiché si riferisce a documenti ed attività concernenti un procedimento (ormai concluso) il cui atto impositivo finale, a rilevanza esterna e ad esternazione scritta, è già stato adottato.

2. L'autotutela tributaria invocabile nel corso della procedura e gli effetti che ne conseguono

L'autotutela tributaria¹⁰ rappresenta un valido ed efficace rimedio attraverso il quale il curatore agisce in sede amministrativa per (tentare di) conseguire la rimozione dell'atto ritenuto, in toto o in parte, viziato o infondato, o, ancora, la sospensione¹¹ dell'efficacia esecutiva del provvedimento medesimo.

Si ritiene, invero, che la sospensione¹² dell'atto in sede amministrativa debba prescindere dalla proposizione del ricorso tributario e che, pertanto, l'ufficio debba disporla anche in virtù di quanto prescritto dall'art. 21-quater¹³ della legge n. 241/90 ogniqualvolta ne ravvisi profili di invalidità, formale o sostanziale, originaria o sopravvenuta, non ancora portati a cospetto del giudice tributario.

Detta tesi si ricava, ad avviso di chi scrive, dall'interpretazione costituzionalmente orientata elaborata

dalla Corte Costituzionale¹⁴ in ordine all'applicabilità dell'art. 21-septies alla disciplina tributaria.

La proposizione dell'istanza di annullamento in sede amministrativa, importa, a parere di chi scrive, l'instaurazione di un procedimento amministrativo¹⁵ di secondo grado¹⁶, avente ad oggetto il riesame¹⁷ del provvedimento tributario.

Nel corso dell' iter procedimentale, l'organo amministrativo deputato a valutare la predetta istanza verifica la corrispondenza dell'atto tributario alla realtà giuridica e di fatto, sulla scorta delle argomentazioni formulate dal curatore¹⁸; l'organo procedente, pertanto, dovrebbe¹⁹ espressamente pronunciarsi sull'istanza di annullamento, accogliendola o rigettandola.

Qualora l'Amministrazione intenda adottare un provvedimento di rigetto della domanda di rimozione presentata dal curatore, dovrà, ad avviso di chi scrive, notificare preventivamente la comunicazione²⁰ di cui all'art. 10-bis della legge n. 241/90, trattandosi di procedimento amministrativo instaurato per iniziativa del curatore medesimo.

La fase istruttoria²¹ relativa al procedimento in parola, dunque, si caratterizzerà per l'esercizio di un'intensa attività valutativa avente ad oggetto i profili formali e sostanziali inerenti, rispettivamente, all'atto e alla pretesa in esso consacrata.

Il principio costituzionale del buon andamento e dell'imparzialità della Pubblica Amministrazione, inoltre, impone che la rimozione dell'atto in sede amministrativa potrebbe essere disposta anche sulla scorta di elementi differenti ed ulteriori rispetto a quelli prospettati dal curatore istante.

Anzi, è espressamente prevista l'ipotesi di annullamento d'ufficio anche in assoluto difetto di un'istanza

del contribuente.²²

Ciò, in quanto in sede di autotutela l'ente deve valutare ed esaminare la validità del provvedimento alla luce della normativa vigente al momento della sua emanazione nonché, nelle ipotesi consentite, anche alla luce di fatti sopravvenuti (si pensi, ad esempio, alla declaratoria di incostituzionalità di una norma legge in virtù della quale è stato emesso l'atto oggetto di riesame).

Il procedimento citato, di secondo grado, è, nel caso prospettato, instaurato per iniziativa del curatore.

Pertanto, a fronte di una puntuale istanza formulata dall'interessato (id est dal curatore), giova rilevare che un mero silenzio serbato dall'Amministrazione si porrebbe in primis, ad avviso di chi scrive, in contrasto con il principio di cui all'art. 97 della Carta costituzionale.

Seramente pregiudicata sarebbe anche la disposizione di cui all'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea²³.

Subirebbe indubbia lesione anche il diritto di difesa²⁴ poiché il curatore non avrebbe la possibilità di difendersi, in sede contenziosa, con cognizione di causa.

Orbene, a fronte di un'istanza di annullamento in autotutela, il silenzio²⁵ dell'ente non sarebbe conforme alle regole del buon andamento e potrebbe costituire ragionevole motivo per sottoporre l'agere amministrativo al Garante del contribuente²⁶.

Il curatore, quindi, potrebbe coinvolgere il predetto organo collegiale esponendo tutte le ragioni già

sottoposte all'ente impositore ed evidenziando l'omessa pronuncia dell'ente medesimo.

Ben potrebbero emergere, così, anche in detta circostanza, profili di responsabilità²⁷ in capo a chiunque, nell'esercizio di una pubblica funzione, abbia colpevolmente omesso di pronunciarsi sulla domanda, soprattutto allorquando quest'ultima contenga un adeguata illustrazione delle censure di carattere formale o sostanziale che minano la struttura del provvedimento nonché la pretesa in esso contenuta.

La responsabilità per fatto del pubblico dipendente si estende, in detta ipotesi, anche alla pubblica amministrazione.²⁸

Ad avviso di chi scrive, l'eventuale silenzio serbato dall'Amministrazione non sempre si rivela deleterio per l'interessato.

In particolare, si vuole in tale sede sostenere la tesi secondo cui ove decorrano i prescritti termini di legge senza che l'ente si pronunci in merito alla domanda formulata, quest'ultima dovrebbe intendersi accolta in virtù dell'istituto giuridico del silenzio assenso²⁹ di cui all'art. 20³⁰ della Legge n. 241/90.

Detta tesi si rivela ancora più sostenibile se si considera che tra le ipotesi escludenti l'applicazione dell'istituto in questione, così come previsto dal comma 4 del citato art. 20, non sono previsti gli atti e procedimenti relativi alla materia tributaria.

A ciò si aggiunga che, invece, i procedimenti tributari sono menzionati dall'art. 24 della legge n. 241/90, rubricato " Esclusione dal diritto d'accesso "³¹.

Pertanto, in sede di impugnazione, il ricorrente potrebbe sollevare in via del tutto pregiudiziale l'accoglimento tacito, in virtù della predetta fictio iuris, della proposta domanda.

La tesi de qua trova conforto nel fatto che l'attuale sistema giuridico ha generalizzato l'istituto del silenzio assenso, con la conseguenza che il silenzio rifiuto, consistente mera eccezione, è applicabile solo ed esclusivamente nelle ipotesi espressamente previste.

3. La tutela processuale

L'azione processuale esperibile dal curatore è rappresentata dalla proposizione del ricorso tributario³² entro i termini e secondo le modalità prescritte dal D. Lgs. n. 546/92 nonchè, per quanto non previsto dal predetto testo normativo, dal Codice di procedura civile.

Il rimedio processuale è invocabile, invero, anche avverso il "rifiuto di esercizio dell'autotutela".

Secondo l'insegnamento della Suprema Corte³³, infatti, " nel giudizio instaurato contro il mero, ed esplicito, rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato - nelle forme ammesse sugli atti discrezionali - soltanto sulla legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza della pretesa tributaria, sindacato che costituirebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa ".

Quid iuris, a tal punto, se il curatore, in difetto di qualsivoglia motivata, fondata e razionale giustificazione ometta di proporre ricorso, facendo, così, infruttuosamente decorrere i prescritti termini perentori ovvero non si attivi in via amministrativa invocando la rimozione dell'atto in autotutela?

A parte la praticabile legittimazione attiva del fallito, di cui chi scrive si è già occupato in altra sede³⁴, l'inerzia colpevole del curatore metterebbe seriamente ed irrimediabilmente a repentaglio la posizione giuridico - soggettiva di tutti i creditori della procedura concorsuale che abbiano diligentemente presentato istanza di ammissione al passivo ai sensi dell'art. 93 del R. D. n. 267/42, successivamente novellato.

Il pericolo che il compendio fallimentare attivo possa essere sensibilmente ridotto da un atto tributario invalido (nullo, annullabile, inesistente, abnorme) diventa ancora più concreto allorquando il credito fiscale è particolarmente significativo oppure trattasi di una pretesa assistita da privilegio generale o speciale³⁵.

Poiché detta situazione potrebbe ledere le posizioni giuridico-soggettive dei citati creditori, intese sia come diritto di credito che quale interesse giuridicamente rilevante affinché gli atti della procedura concorsuale risultino rispettosi della normativa vigente, è ben possibile e legittimo, ad avviso di chi scrive, che il presidente del comitato dei creditori³⁶, sulla scorta di una delibera ad hoc adottata ai sensi di legge³⁷, proponga ricorso tributario avverso l'atto d'imposizione tributaria.

La legittimazione attiva del presidente del comitato dei creditori sarebbe giustificata dall'esigenza di preservare il diritto di credito di cui ciascun creditore insinuatosi al fallimento è titolare, secondo un'interpretazione costituzionalmente orientata degli artt. 3 e 24 della Carta costituzionale.

Il diritto di ricorrere agli organi della Giustizia tributaria è ricavabile anche dall'acuta ed autorevole osservazione dottrinale, in tema di " diritto d'azione ", secondo cui " .. al riconoscimento di un certo diritto, ad opera di una norma sostanziale, si accompagna automaticamente - senza bisogno di una disposizione ad hoc che lo preveda - il riconoscimento del diritto di adire l'autorità giudiziaria per ottenerne la tutela (in ciò consiste la c.d. atipicità del diritto d'azione) "³⁸.

Si può pertanto sostenere che in capo al presidente del comitato dei creditori siano ravvisabili i presupposti dell'azione di cui all'art. 100³⁹ c.p.c., ossia l'interesse ad agire e la legittimazione ad agire.

L'interesse ad agire è rappresentato dall'esigenza di tutelare i crediti fatti valere nell'ambito della procedura concorsuale, onde evitare che l'atto ablatorio reputato invalido possa ingiustamente danneggiare i creditori in sede di riparto, parziale e finale.

Secondo l'insegnamento della Suprema Corte⁴⁰, " L'interesse ad agire, di cui all'art. 100 cod. proc. Civ., dev'essere concreto ed attuale, nel senso che, senza l'intervento dell'autorità giurisdizionale, l'attore subirebbe un danno, e, quindi sussiste allorchè l'azione sia intesa ad evitare una lesione anche soltanto potenziale del diritto soggettivo ".

La legitimatio ad causam⁴¹, invece, consiste nel potere di incardinare la causa tributaria al precipuo fine di conseguire l'estromissione (totale o parziale) del provvedimento impositivo dalla realtà giuridica.

Non riconoscere la legittimazione attiva al presidente del comitato dei creditori, significherebbe non assicurare la tutela giurisdizionale garantita e tutelata dalla Costituzione: i creditori sarebbero costretti a subire gli effetti deleteri di un provvedimento non conforme al diritto, senza poter disporre di alcun mezzo di tutela.

Riconoscere, invece, una piena legittimazione ad impugnare l'atto tributario, equivale a garantire un'adeguata ed effettiva tutela che, altrimenti, non potrebbe essere assicurata in altra sede processuale, pena l'invalidità assoluta di un provvedimento giudiziale per difetto di giurisdizione.

Né potrebbe, d'altronde, considerarsi praticabile l'esercizio di un'azione di ripetizione (per indebito

oggettivo) o di ingiustificato arricchimento in sede civile poiché la cognizione di una simile domanda presupporrebbe, necessariamente, la valutazione della validità dell'atto tributario e/o della fondatezza della pretesa impositiva in esso consacrata.

Valutazione che, invece, non spetterebbe al giudice civile, neanche incidenter tantum, giusto il principio del riparto della giurisdizione, trattandosi d'altronde di una questione pregiudiziale in senso tecnico.

Orbene, la proposizione dell'anzidetto ricorso ben potrebbe essere preceduta dalla richiesta di notizie e chiarimenti formulata (dal presidente) al curatore, secondo quanto prescritto dall'art. 41 del R.D. n. 267/42, in ordine alle ragioni sottese alla omessa impugnazione dell'atto tributario.

Ciò in quanto, come autorevolmente osservato, " il comitato dei creditori detiene un vero e proprio potere di monitoraggio su tutte le vicende endofallimentari, cui fa da contraltare un continuo obbligo informativo a carico del curatore ".⁴²

Appare, altresì, praticabile la strada del reclamo di cui all'art. 36 del predetto R. D. affinché la condotta del curatore possa essere valutata dal giudice delegato ed eventualmente, in caso di ricorso, dal Tribunale.

E' utile ricordare, comunque, che entrambe le iniziative appena citate (sia il reclamo che l'eventuale ricorso) non sospendono né interrompono i termini per impugnare il provvedimento: sarà quindi necessario, ad avviso di chi scrive, proporre ricorso tributario qualora, prossimo lo spirare del termine finale, il giudice delegato oppure il Tribunale non si siano ancora pronunciati.

La proposizione nel medesimo ricorso tributario dell'istanza di sospensione dell'atto impugnato, contestualizzando, così, l'azione cautelare⁴³ e quella costitutiva⁴⁴, risulta oggi opportuna se l'atto

impositivo è rappresentato da un avviso di accertamento esecutivo⁴⁵.

Sempre ad avviso di chi scrive, il presidente del comitato dei creditori ben potrebbe chiedere in via amministrativa⁴⁶ la sospensione dell'efficacia esecutiva dell'atto impugnato oltre a formulare un'istanza cautelare in sede giudiziale.

Il nuovo istituto dell'avviso di accertamento esecutivo, infatti, imporrebbe, ai fini della sospensione dell'atto impugnato, di praticare anche la strada della sospensione amministrativa oltre a quella giudiziale.

Si pone, a tal punto, il problema di stabilire entro quali limiti temporali e secondo quali modalità sia possibile opporsi al provvedimento impositivo.

Poiché non è prescritta la notifica dell'atto al presidente-rappresentante del comitato dei creditori, quest'ultimo ben può impugnarlo entro 60 giorni dal momento in cui né è venuto a conoscenza.

La conoscenza cui ci si riferisce non è quella legale, mancando la notifica, bensì quella di fatto coincidente col momento in cui il presidente del comitato dei creditori entra in possesso del provvedimento impositivo, venendo materialmente a conoscenza delle ragioni (di fatto e giuridiche) su cui si fonda la pretesa impositiva.

Solo a partire da questo momento inizieranno a decorrere i prescritti sessanta giorni ex lege previsti, fermo restando, comunque, la sospensione feriale dei termini.

Ci si domanda, a tal punto, se il presidente del comitato dei creditori, eventualmente incorso in

decadenza, possa agire secondo quanto prescritto dall'art. 153 del c.p.c.⁴⁷, ovvero chiedi alla competente Magistratura tributaria di essere rimesso nei termini in quanto decaduto per caso fortuito, forza maggiore od altro legittimo impedimento.

A parere di chi scrive, appare applicabile l'art. 153 del c.p.c., in quanto detta disposizione esige che la parte dimostri di essersi trovata nella oggettiva impossibilità di proporre impugnazione a causa di eventi imprevedibili, imponderabili ed inevitabili, non imputabili alla sua volontà; devono essersi verificate, secondo l'insegnamento della Suprema Corte, cause impeditive non altrimenti vincibili.

Per quanto concerne, invece, il rimedio amministrativo, il presidente del comitato dei creditori ben potrebbe, in caso di inerzia del curatore, invocare l'annullamento del provvedimento ablatorio sin dalla fase pre-contenziosa.

In particolare, il presidente del comitato dei creditori sarebbe legittimato, per le ragioni poc'anzi illustrate, a richiedere il riesame dell'atto impositivo.

Ergo, ad avviso di chi scrive, il presidente del comitato potrebbe così ben preconstituirsì la possibilità di spiegare istanza risarcitoria⁴⁸ qualora le ragioni addotte in sede di autotutela, colpevolmente disattese nel corso del procedimento di secondo grado, siano poi accolte in sede contenziosa.

Al riguardo, infatti, costituisce principio consolidato in giurisprudenza, sia di merito⁴⁹ che di legittimità, quello secondo cui sussiste la responsabilità risarcitoria⁵⁰ dell'Ente impositore ogniqualvolta il contribuente si sia dovuto rivolgere al giudice tributario per conseguire l'annullamento dell'atto nonostante le stesse censure potessero essere rilevate, dal medesimo ente, in sede amministrativa.

1 In merito al principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Carta costituzionale, la dottrina ha sostenuto che " l'ente impositore non può imporre prelevamenti di ricchezza a carico dei singoli se non con riferimento a manifestazioni o a indici di capacità contributiva ", G. A. MICHELI, voce Diritto tributario e diritto finanziario, in Enc. Dir., vol. XII, 1964, p. 1119 - 1125.

2 U. APICE - S. MANCINELLI, Manuale breve di diritto fallimentare, Milano, 2006, p. 25-26; Sul " diritto di fallire ", qualora la sentenza dichiarativa sia pronunciata in virtù dell'istanza del debitore, si rinvia a A. GRAZIANI - G. MINERVINI - U. BELVISO, Manuale di Diritto Commerciale, Padova, 2004, p. 727

3 R. VILLATA, in AA.VV., Diritto Amministrativo, Parte Generale I, Bologna, 2005, p. 861. L'autore osserva, acutamente, che " I provvedimenti ablatori obbligatori si distinguono perché incidono su diritti ed interessi legittimi collegati a rapporti di obbligazione, imponendo un obbligo a rilevanza patrimoniale, che può o meno costituire prestazione in senso tecnico (vale a dire oggetto di un'obbligazione). Rientrano in siffatta categoria le imposizioni tributarie ... ".

4 Si pensi, a titolo esemplificativo, ai diritti camerati

5 M. NARDELLI, Le garanzie sulle notifiche a favore del contribuente si applicano al curatore fallimentare ?, in Corriere Tributario n. 6/2012, p. 404 e segg., il quale, acutamente, elabora un interessante percorso argomentativo sul tema della validità della notifica del provvedimento impositivo presso la residenza

anagrafica del curatore anziché presso il luogo di elezione del domicilio, secondo quanto statuito dalla Suprema Corte di Cassazione, con sentenza n. 26178 del 6/12/2011.

6 Sulla possibilità che il fallito impugnasse l'atto tributario, sia consentito rinviare a G. DI GENNARO, Il fallito e la sua legittimazione ad impugnare gli atti impositivi, in *Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze*, n. 2/2010; G. Di GENNARO, Il diritto d'azione del fallito avverso atti impositivi invalidi, in *Diritto.it*, ISSN 1127-8579.

7 G. F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale 3, contratti, titoli di credito, procedure concorsuali*, Torino, 2009, p. 349.

8 Consiglio di Stato sentenza, Sez. IV, sentenza n. 53 del 13/01/2010, Presid. C. Salvatore, Est. G. Romano, in banca dati "dejure"; Il Collegio ha statuito che "... in tema di interpretazione del divieto di accesso agli atti del procedimento tributario, sancito dall'art. 24 della legge n. 241 del 1990, e cioè che occorre accedere ad una lettura costituzionalmente orientata della disposizione anzidetta, alla stregua della quale l'inaccessibilità agli atti di cui trattasi è limitata, temporalmente, alla fase di pendenza del procedimento tributario, non rilevandosi esigenze di "segretezza" nella fase che segue la conclusione del procedimento di adozione del provvedimento definitivo di accertamento dell'imposta dovuta, sulla base degli elementi reddituali che conducono alla quantificazione del tributo".

9 In merito alle differenti figure di accesso endoprocedimentale ed esoprocedimentale, E. CASSETTA, *Compendio di diritto amministrativo*, Milano, 2004, p. 253 e segg.; sulla tutela del diritto d'accesso, A.

TRAVI, Lezioni di giustizia amministrativa, Torino, 2006, p. 216-217.

10 L'autotutela, in materia tributaria, è stata introdotta dall'art. 2-quater del D.l. n. 564 del 30/09/1994, convertito in legge n. 656 del 30/11/1994, e attuata con D.M. n. 37 del 11/02/1997. Sull'esercizio del potere di annullare il provvedimento in autotutela, F. TESAURO, Istituzioni di Diritto Tributario, Parte Generale 1, Nona Edizione, Torino, 2006, p. 166 - 167; Sulla " nozione di autotutela " nei " diversi rami del diritto", F. CARINGELLA, , Manuale di diritto amministrativo, Roma, 2009, p. 1237 e segg.; sulla responsabilità patrimoniale dell'Amministrazione per omessa valutazione in sede amministrativa dell'invalidità dell'atto tributario, G. BOCCALATTE - A. TOMASSINI, Il fisco paga per l'atto annullabile, in Il sole 24 ore, Norme e tributi, del 7/11/2011, p. 4; Sul problema dell'impugnazione del silenzio rifiuto serbato dall'ente impositore a fronte di un'istanza di annullamento formulata dal contribuente, A. BUSCEMA, Il silenzio-rifiuto in tema di autotutela tributaria non rientra tra gli atti impugnabili, in Contenzioso Dottrina, Inserto di Azienditalia Finanza e Tributi n. 14/2008; sul rapporto tra autotutela sostitutiva e accertamento integrativo, G SELICATO, La rinnovazione dell'atto impositivo tra autotutela sostitutiva e accertamento integrativo, in Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia, Bari, 2009, p. 151 e segg. (nota a sentenza).

Si segnala, in merito all'esigenza rilevata dall'Amministrazione Finanziaria di rimuovere in autotutela gli atti impositivi invalidi, la lettera-circolare n. 195/S del 5/08/1998 del Segretariato generale, Ufficio per l'informazione del contribuente.

11 In merito alla possibilità di invocare la sospensione dell'efficacia del provvedimento in sede amministrativa, M. SANDULLI, Manuale di diritto amministrativo, XV, Jovene, Napoli, 1989.

In materia tributaria la sospensione in sede amministrativa dell'atto d'imposizione è espressamente

disciplinata dall'art. 39 del D.P.R. n. 602/73, a mente del quale " Il ricorso contro il ruolo di cui all'art. 19 del D. L.vo 31 dicembre 1992, n. 546, non sospende la riscossione; tuttavia l'ufficio delle entrate o il centro del servizio ha facoltà di disporla in tutto o in parte fino alla data di pubblicazione della sentenza della commissione tributaria provinciale, con provvedimento motivato notificato al concessionario e al contribuente ".

12 E. CASSETTA, Manuale di Diritto Amministrativo, Milano, 2011, pagg. 568 e segg., secondo cui " In particolare, la sospensione, espressione di un potere generale di autotutela, è il provvedimento con il quale viene temporaneamente paralizzata l'efficacia o l'eseguibilità di un provvedimento efficace, sia esso ampliativo o limitativo della sfera del destinatario ".

13 L'art. 21-quater, comma secondo, stabilisce che " L'efficacia ovvero l'esecuzione del provvedimento amministrativo può essere sospesa, per gravi ragioni e per il tempo strettamente necessario, dallo stesso organo che lo ha emanato ovvero da altro organo previsto dalla legge"

14 Ordinanza n. 244 del 24/07/2009

15 F. CARINGELLA, Compendio di diritto amministrativo, Roma, 2010, p. 317, secondo cui " La fase d'iniziativa è il momento propulsivo del procedimento. L'iniziativa può provenire dall'Amministrazione stessa (procedimento ad iniziativa d'ufficio) o da un soggetto privato (procedimento ad iniziativa di parte) ".

16 Per tutti, R. VILLATA, op. cit. pag. 868 e segg.

17 F. CARINGELLA, Op. cit., p. 1242-1243, secondo cui “ Il riesame si distingue a seconda del diverso esito al quale può pervenire. In particolare si distingue tra riesame con esito demolitorio, laddove il procedimento di riesame (c.d. di secondo grado) si concluda con la rimozione di un provvedimento invalido; riesame con esito conservativo, ove, a seguito di una rinnovata valutazione, la P.A. ritiene che il provvedimento riesaminato non presenti alcun vizio, ovvero ove, al contrario, il provvedimento sia riconosciuto come viziato, ma all’esito del secondo esame si decida di procedere alla sua sanatoria; riesame con esito confermativo, laddove si ritenga che il provvedimento non necessiti di interventi caducatori di sanatoria “.

18 Nel corso del procedimento di riesame il curatore potrà legittimamente integrare l’istanza precedentemente formulata, potendo, a titolo d’esempio, invocare ulteriori e diverse censure rispetto a quelle originariamente rilevate.

19 L’impiego del termine “ dovrebbe” è giustificato dal fatto che l’Amministrazione potrebbe anche non rispondere alla domanda di annullamento, serbando, così, un silenzio qualificabile alla stregua della vigente normativa.

20 L’art. 10-bis della legge n. 241/90, rubricato “ Comunicazione dei motivi ostativi all’accoglimento

dell'istanza ", prescrive che " Nei procedimenti ad istanza di parte il responsabile del procedimento o l'autorità competente, prima della formale adozione di un provvedimento negativo, comunica tempestivamente agli istanti i motivi che ostano all'accoglimento della domanda. Entro il termine di dieci giorni dal ricevimento della comunicazione, gli istanti hanno il diritto di presentare per iscritto le loro osservazioni, eventualmente corredate da documenti "; Sulla illegittimità del provvedimento di rigetto non preceduto dalla comunicazione di cui all'art. 10-bis della legge n. 241/90, TAR Puglia, Sez. III, Pres. Morea, Est. Amovilli, n. 193 del 29/01/2010, in Giurisprudenza amministrativa, rassegna di giurisprudenza e dottrina, anno V, n. 1, Gennaio 2010, p. 94.

21 P. VIRGA, Diritto Amministrativo, atti e ricorsi 2, Milano, 2001, p. 63, secondo cui " L'istruttoria amministrativa è intesa ad acquisire tutti i dati utili necessari ai fini dell'emanazione dell'atto finale e conclusivo "; PEREZ, L'istruzione nel procedimento amministrativo, in Riv. Trim. dir. Pubbl., 1988, p. 623.

22 L'art. 2 del D.M. n. 37/97, rubricato " Ipotesi di annullamento d'ufficio o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento ", stabilisce che " L'Amministrazione finanziaria può procedere in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione, quali tra l'altro ..."; In tal senso, v. Cassazione, SS. UU., sentenza n. 7388 del 27/03/2007, in banca dati " de jure "; sul potere dell'Ufficio di ricorrere all'autotutela, G. FALSITTA, Corso istituzionale di diritto tributario, quarta edizione, Padova, 2012, p. 198 e segg.

23 M. TRIMARCHI, L'art. 41 della carta europea dei diritti fondamentali e la disciplina dell'attività amministrativa in Italia, in Diritto Amministrativo, Riv. trim., Anno XIX, Fasc. 3-2011, p. 537 e segg.; sul valore giuridico della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, U. VILLANI, Istituzioni di Diritto dell'Unione europea, II Ediz., Bari, 2011, p. 46 e segg.

24 G. BALENA, Elementi di diritto processuale civile, Volume primo, I princìpi, Bari, 2006, pagg. 6-7, osserva che “ In tal modo la nostra carta fondamentale ha inteso consacrare l’esistenza di un autonomo diritto, il c.d. diritto d’azione, che ha per l’appunto natura strumentale ed ancillare rispetto ai diritti (più in generale, alle situazioni giuridiche attive) attribuiti dal diritto sostanziale, ma che, a differenza di questi ultimi, non potrebbe essere escluso dal legislatore ordinario; il che significa, in una diversa prospettiva, che al riconoscimento di un certo diritto, ad opera di una norma sostanziale, si accompagna automaticamente - senza bisogno di una disposizione ad hoc che lo preveda - il riconoscimento del diritto di adire l’autorità giudiziaria per ottenerne la tutela (in ciò consiste la c.d. atipicità del diritto d’azione)”.

25 In tema di silenzio dell’Amministrazione, F. G. SCOCA, Il silenzio della pubblica amministrazione, Milano, 1971.

26 Ai sensi dell’art. 13, comma 6, della legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), “ Il Garante del contribuente, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria, rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni, e attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente “; nel senso che le regole statutarie appaiono auto rinforzate in quanto adottate in “ attuazione degli articoli , 3, 23, 53 e 97 della Costituzione “, A- URICCHIO, voce Statuto del contribuente, in Digesto Agg., vol. II, Torino, 2003, p. 845.

27 L'art. 28 della Costituzione dispone che " I funzionari e i dipendenti dello Stato e degli enti pubblici sono direttamente responsabili, secondo le leggi penali, civili e amministrative, degli atti compiuti in violazione di diritti. In tali casi la responsabilità civile si estende allo Stato e agli enti pubblici "; Sui profili di responsabilità penale del pubblico dipendente, si rinvia alle fattispecie incriminatrici astratte trattate in G. FIANDCA - E. MUSCO, *Diritto penale, Parte speciale*, vol. I, Bologna, 2002.

28 M. CLARICH, *La responsabilità civile della pubblica amministrazione nel diritto italiano*, in Riv. Trim. di dir. Pubblico, Fasc. 4, 1989, p. 1085 e segg., secondo cui " Il rapporto tra pubblica amministrazione e dipendente pubblico viene ricostruito in base alla teoria del "rapporto di immedesimazione organica ". Il dipendente pubblico inserito a qualsiasi livello nella scala gerarchica dell'apparato amministrativo, si " immedesima " nella pubblica amministrazione, agisce cioè come organo di questa: l'attività, lecita e illecita, posta in essere dal dipendente si imputa direttamente alla pubblica amministrazione. Così che, dal punto di vista giuridico, non è il dipendente pubblico che agisce, ma immediatamente la pubblica amministrazione.

Il rapporto di immedesimazione organica può spezzarsi (cosiddetta frattura del rapporto organico) soltanto nei casi in cui il dipendente pubblico agisce per finalità personali ed egoistiche, cioè deliberatamente al di fuori delle proprie incombenze " .

29 Per un approfondimento, in generale, dell'istituto del silenzio assenso, A. TRAVI, *Silenzio assenso ed esercizio della funzione amministrativa*, Padova, 1985.

30 L'art. 20, comma 1, della Legge n. 241/90, stabilisce che " Fatta salva l'applicazione dell'art. 19, nei procedimenti ad istanza di parte per il rilascio di provvedimenti amministrativi il silenzio

dell'amministrazione competente equivale a provvedimento di accoglimento della domanda, senza necessità di ulteriori istanze o diffide, se la medesima amministrazione non comunica all'interessato, nel termine di cui all'art. 2, commi 2 o 3, il provvedimento di diniego, ovvero non procede ai sensi del comma 2 ".

31 Sui " limiti al diritto d'accesso ", G. MORBIDELLI, in AA. VV., *Diritto amministrativo, Parte generale I*, Bologna, 2005, p. 677 e segg.

32 Sul ricorso tributario, G. FALSITTA, *Op. cit.*, p. 379 e segg.

33 Cassazione, SS. UU., sentenza n. 7388 del 27/03/2007; sull'impugnazione del rifiuto dell'Amministrazione di procedere alla rimozione del provvedimento impositivo in sede di autotutela, v. Commissione Tributaria Provinciale di Brescia, sentenza n. 137/07/10

34 G. DI GENNARO, *opp. citt.*

35 La manovra correttiva di cui al D.L. n. 98 del 30/06/2011, convertito con legge n. 111 del 15/07/2011, ha introdotto una maggiore tutela ai fini della riscossione dei crediti tributari erariali in materia di IRPEF, IRES ed IRAP, riconoscendo alle relative sanzioni un privilegio generale su tutti i beni mobili del debitore

sia in sede di esecuzione forzata che nell'ambito della procedura fallimentare.

Ciò determina un'espressa estensione dell'ambito di operatività dei crediti privilegiati di cui all'art. 2752, comma 1, del codice civile e la coeva equiparazione alla natura già privilegiata delle sanzioni IVA (di cui al secondo comma della medesima disposizione).

La novella normativa è dotata di efficacia retroattiva, dovendosi applicare anche ai crediti fiscali maturati prima del 6/07/2011, data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale dell'anzidetto Decreto Legge.

Ne consegue, pertanto, che per i crediti tributari vantati dagli enti locali continua ad applicarsi il c.d. doppio binario poiché le relative sanzioni continuano a rivestire la natura di crediti chirografari (art. 2752, comma 3, codice civile).

36 A norma dell'art. 40 del R. D. n. 267/42, il presidente è nominato dal comitato, a maggioranza, " entro dieci giorni dalla nomina "; sulle funzioni del comitato dei creditori si rinvia, per un utilissimo e puntuale approfondimento, a U. APICE - S. MANCINELLI, Manuale breve di diritto fallimentare, Milano, 2006 p. 42 e segg.; G. F. CAMPOBASSO, Op. cit., p. 353 e segg.

37 Art. 41 del R.D. n. 267/42

38 G. BALENA, Op. cit., p. 7

39 Ai sensi della regola processualcivile, “ Per proporre una domanda o per contraddire alla stessa è necessario avervi interesse “.

40 Cassazione, sentenza n. 4220 del 20/06/1983, in Codice di Procedura Civile, annotato con la giurisprudenza, XXVII edizione, a cura di M. IACOBELLIS - A. PANICO - R. PELLECCIA - G. SENSALÉ, Napoli, 2011, p.370; E' stato autorevolmente osservato che “ Secondo la giurisprudenza, l'interesse ad agire consiste nell'esigenza della parte di ottenere un risultato utile giuridicamente apprezzabile e non conseguibile senza l'intervento del giudice, intervento che, ai fini della sussistenza del requisito in esame, deve risultare necessario per evitare che l'attore subisca un danno ingiusto al proprio patrimonio .. “ in C. CONSOLO (diretta da), Codice di procedura civile commentato, IV Ediz., Milano, 2010, p. 1096.

41 Secondo la Suprema Corte, sentenza n. 16878 del 12/05/2005, “ La legittimazione ad causam si risolve nella titolarità del potere o del dovere (rispettivamente per la legittimazione attiva o passiva) di promuovere o subire un giudizio in ordine al rapporto sostanziale dedotto in causa, indipendentemente dalla questione dell'effettiva titolarità dal lato attivo o passivo del rapporto controverso”, in Codice di Procedura Civile, annotato con la giurisprudenza, XXVII edizione, a cura di M. IACOBELLIS - A. PANICO - R. PELLECCIA - G. SENSALÉ, Napoli, 2011, p.375

42 A. FERRETTI, in AA.VV., La dichiarazione e gli effetti del fallimento, Vol. I, Torino, 2010, p. 358, in Trattato di diritto delle procedure concorsuali, U. APICE (diretto e coordinato da).

43 Art. 47 del D. Lgs. N. 546/92

44 L'azione esperita avverso un atto impositivo ha natura demolitoria, in quanto volta a conseguire l'annullamento, totale o parziale, del provvedimento invalido.

45 Sull'istituto dell'avviso di accertamento esecutivo, si rinvia a M. ZANNI, Accertamento esecutivo. Le modifiche apportate dal Decreto Sviluppo e dalla Manovra correttiva 2011, in " il fisco" n. 37/2011, fascicolo 1, pagg. 6014 e segg.; A. CARINCI, Profili di novità ed aspetti di criticità dell'accertamento esecutivo ", in Massimario delle commissioni tributarie della Puglia, Bari, 2011, pagg. 220 e segg.

46 Art. 39 del D.P.R. n. 602/73

47 Lart. 153 del c.p.c., Improrogabilità dei termini perentori, dispone che " I termini perentori non possono essere abbreviati o prorogati, nemmeno sull'accordo delle parrti. La parte che dimostra di essere incorsa in decadenze per causa ad essa non imputabile può chiedere al giudice di essere rimessa in termini. Il giudice provvede a norma dell'art. 294, secondo e terzo comma ".

La forza maggiore costituisce, ove concretamente verificatasi, motivo per formulare istanza di rimessione in termini. Al riguardo, merita di essere citata la circolare n. 180/E/98/110100, con cui il Ministero delle Finanze, Dip. Ent. Dir. Centr. Accertamento, ha chiarito che " Per forza maggiore si deve intendere ogni

forza del mondo esterno che determina in modo necessario e inevitabile il comportamento del soggetto. Si può ipotizzare un'interruzione delle comunicazioni, in conseguenza di eventi naturali, tale da impedire di raggiungere il luogo ove il pagamento può essere eseguito anche se, in casi del genere, come nel caso di sciopero che impedisca l'esecuzione dell'adempimento dovuto, la causa di forza maggiore viene di solito accertata con apposito decreto “.

48 Costituisce ormai principio consolidato quello secondo cui la responsabilità aggravata per lite temeraria, di cui all'art. 96 c.p.c., deve essere invocata nel medesimo processo caratterizzato dalla condotta temeraria non potendo la domanda risarcitoria essere autonomamente valutata in altro giudizio.

49 Commissione Tributaria Regionale Lombardia, sentenza n. 101/19/11; Si rinvia all'autorevole commento di G. BOCCALATTE - A. TOMASSINI, Il fisco paga per l'atto annullabile, in IL SOLE 24 ORE del 7/11/2011, pag. 4

50 F. D'AYALA VALVA, Lo stato della giurisdizione tributaria, in Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia, Bari, 2010, p. 12 e segg.

<https://www.diritto.it/il-presidente-del-comitato-dei-creditori-e-attivamente-legittimato-ad-impugnare-l-atto-impositivo-in-caso-di-inerzia-del-curatore/>