

Seminario di aggiornamento professionale e di approfondimento per i magistrati delle Commissioni Tributarie della Regione Campania “Tematiche sostanziali, procedurali e processuali di diritto tributario”

Napoli, 6 febbraio 2015

Intervento del dott. Stanislao De Matteis

(giudice presso il Tribunale di Napoli e giudice presso la CTP di Napoli)

su “Rapporti tra processo tributario e fallimento”

Il diritto privato, nel disciplinare le relazioni reciproche dei soggetti fissando presupposti e limiti agli interessi dei singoli, quando entra in contratto con le procedure concorsuali subisce sostanziali deviazioni dal suo schema tipico. Lo stesso accade per il processo civile e, quindi, per il diritto e processo tributario tanto da potersi affermare, fin da subito, che numerose sono le problematiche che sorgono quando parte del processo tributario è un imprenditore, sia individuale (persona fisica) sia collettivo (società), assoggettato ad una procedura concorsuale (Fallimento, Concordato Preventivo, L.C.A., Amministrazione Straordinaria), oppure un socio illimitatamente responsabile di una società di persone, dichiarato fallito *ex art. 147 l.fall.*

La prima questione di carattere processuale concerne la legittimazione ad agire e contraddire, e quindi l'individuazione dei soggetti che hanno diritto a proporre ricorso al giudice tributario, ovvero a resistere nel giudizio in caso di dichiarazione di fallimento.

È necessario distinguere se il fallimento interviene quando già è in corso un giudizio tributario o prima che lo stesso abbia inizio.

Rimanendo esclusa, alla stregua della disciplina normativa fallimentare, una concorrente legittimazione processuale del fallito e del curatore (pur dovendosi ritenere attenuato tale principio nelle controversie tributarie, giusta l'orientamento giurisprudenziale della Suprema Corte che richiede, al fine di garantire una effettiva

tutela del contribuente, che gli atti impositivi in pendenza di fallimento vengano notificati non soltanto al curatore ma anche al contribuente dichiarato fallito, il quale, restando esposto ai riflessi, anche di carattere sanzionatorio, conseguenti alla definitività dell'atto impositivo, è eccezionalmente abilitato ad impugnarlo, nell'inerzia degli organi fallimentari, non potendo attribuirsi carattere assoluto alla perdita della capacità processuale conseguente alla dichiarazione di fallimento: *cfr.* da ultime Cass. 6248/2014; Cass. 9434/2014), ed in difetto di una espressa indicazione normativa di un **rapporto di rappresentanza legale** o di **assistenza "integrativa" della capacità processuale**, lo schema giuridico che sembra più soccorrere al caso, tenuto conto che l'apertura del concorso sul patrimonio del fallito non determina alcuna novazione soggettiva nei rapporti tributari di cui era parte il soggetto dichiarato fallito, è quello della **sostituzione processuale** (art. 81 c.p.c.), se pure caratterizzato da elementi di assoluta peculiarità in quanto, se il curatore agisce "*in nome proprio*" ma facendo valere in sostanza "*un diritto del fallito*" (che conserva per l'appunto, anche dopo l'apertura del concorso, la posizione di parte sostanziale del rapporto tributario controverso), tuttavia **tale sostituzione non si verifica ex lege in modo automatico** in tutti i giudizi pendenti o instaurandi ma (avuto riguardo agli obiettivi della procedura fallimentare "*volta ad assicurare il conseguimento della par condicio creditorum nel rispetto della disciplina specificamente indicata a tal fine*" (artt. 92 ss.l.fall.), nel cui ambito i compiti di accertamento del giudice delegato e la connessa fase decisionale (art. 96 l.fall.) assumono rilievo preminente rispetto al momento liquidatorio...: *cfr.* da ultima Cass. SU 4126/2012) soltanto a seguito di una valutazione di merito - in ordine alla convenienza di agire o resistere in giudizio in considerazione del probabile esito della lite - compiuta dal curatore fallimentare (con l'autorizzazione del Giudice delegato e se del caso il parere del comitato dei creditori).

Il richiamo all'art. 81 c.p.c. al fenomeno che si va esaminando è coerente.

Occorre, infatti, osservare, da un lato, che l'art. 81 c.p.c. è applicabile al processo

tributario per l'espresso richiamo contenuto nell'art. 1 d.lgs. n. 546/1992 e, dall'altro, che l'art. 81 c.p.c. - nel disporre che nessuno può far valere nel processo in nome proprio un diritto altrui – fa salvi i casi espressamente previsti dalla legge.

Tra questi vi è quello disciplinato dagli artt.: a) 31 l.fall. ai sensi del quale il Curatore fallimentare ha l'amministrazione del patrimonio fallimentare e non può stare in giudizio senza l'autorizzazione del giudice delegato (l'autorizzazione deve essere rilasciata in forma scritta e prodotta in giudizio dal curatore); b) 43 l.fall. ai sensi del quale nelle controversie, anche in corso, relative a rapporti di diritto patrimoniale del fallito compresi nel fallimento sta in giudizio il curatore.

Qualora il giudice tributario ravvisi un difetto di autorizzazione da parte del G.D., in applicazione del novellato art. 182 c.p.c. deve concedere alla curatela un **termine perentorio** per il rilascio da parte del G.D. dell'autorizzazione a stare in giudizio; qualora la Curatela non dovesse ottemperarvi la Commissione dovrà dichiarare estinto il giudizio tributario (per inattività della parte, *ex art. 307 c.p.c.*).

Poiché l'autorizzazione del G.D. **non è elemento di integrazione dei poteri del curatore, bensì una mera condizione di efficacia della sua attività processuale che si risolve nel difetto di legittimazione processuale**, è possibile una sanatoria con effetti *ex tunc* anche nel caso in cui l'autorizzazione ad agire o a resistere sia data nel successivo giudizio d'impugnazione (Cass. 19087/2007, nella specie la S.C. ha ritenuto che l'autorizzazione a resistere al ricorso per cassazione avesse effetto sanante dell'attività processuale svolta dal curatore nel giudizio di appello senza autorizzazione del giudice delegato).

La sanatoria **retroattiva** opera independentemente dal verificarsi di decadenze meramente processuali (quale la scadenza del termine per impugnare) con il solo limite dei diritti quesiti di natura sostanziale (Cass. 15939/2007), con la conseguenza che l'autorizzazione del G.D. è documentabile anche oltre i limiti temporali previsti per le produzioni in senso stretto e, quindi, anche dopo la rimessione della causa al collegio

(Cass. 11047/1991). sempre che il giudice non abbia già dichiarato la inammissibilità del gravame (Cass. 15939/2007).

Occorre anche considerare che il curatore non può assumere le veste di avvocato nei giudizi che riguardano il fallimento (31, comma 3, l.fall.).

Consegue che il curatore deve munirsi di apposito difensore (cd. assistenza tecnica) per impugnare l'atto tributario, con la sola eccezione del caso in cui è possibile alla parte di proporre **personalmente** il ricorso (per le controversie di valore inferiore ad € 2.582,28. art.12, comma 5, d.lgs.n. 546/1992).

Se la dichiarazione di fallimento interviene quando già pende il giudizio tributario, in qualunque grado, si applica l'art. 40 d.lgs. n.546/92 (che ricalca le norme previste dagli artt. 299 ss. c.p.c.), il quale dispone, tra le altre ipotesi, che il processo è interrotto se dopo la proposizione del ricorso si verifica la perdita della capacità della parte di stare in giudizio.

La disposizione deve essere **coordinata** con l'art. 43 l.fall. Se la dichiarazione di fallimento interviene successivamente all'instaurazione da parte del contribuente del processo tributario quest'ultimo è, infatti, interrotto ai sensi dell'art. 43, comma 3, l.fall. (*“L'apertura del fallimento determina l'interruzione del processo”*).

L'interruzione **opera di diritto**. Che con l'art. 43, ult. co., l.fall., si sia inteso, infatti, introdurre una ipotesi di interruzione di diritto dei processi riguardanti il soggetto dichiarato fallito, emerge oltre che dal chiaro tenore letterale della norma *“L'apertura del fallimento determina l'interruzione del processo”*, anche dalla *ratio* della stessa, quale esplicitata nella relazione governativa di accompagnamento a chiarimento della previsione. In essa si sottolinea infatti l'esigenza di accelerazione delle procedure applicabili alle controversie in materia fallimentare e l'intento di evitare che il processo possa essere interrotto a distanza di tempo qualora le parti informino formalmente il giudice ai sensi dell'art. 300 c.p.c. Nel senso che l'art.43, comma 3, l.fall. colleghi all'*“apertura del fallimento”* l'**effetto interruttivo automatico** del processo riguardante

il fallito si sono già espresse sia la Suprema Corte (v. richiamo operato in Cass. SU 7443/2008), sia la Corte costituzionale (Corte cost. 17/2010).

Conseguenza dell'automatismo dell'effetto interruttivo è la preclusione di ogni ulteriore attività processuale che, se compiuta, sarà causa di **nullità degli atti successivi** e della sentenza (v. *ex multis*, Cass. 2268/2010, Cass. 3459/2007).

Così è stato in proposito recentemente deciso che in caso di fallimento del contribuente successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento e all'instaurazione del relativo giudizio d'impugnazione, qualora il processo non sia stato interrotto ed il curatore non si sia in esso costituito, la sentenza che lo conclude (stante l'interruzione diritto e la nullità di tutti gli atti successivi) non è opponibile alla procedura, per cui è illegittima la cartella esattoriale su di essa fondata e notificata al fallimento, su cui incombe, peraltro, l'onere di impugnarla dinanzi al giudice tributario al fine di evitarne la definitività (Cass. 22809/2014).

L'automatismo dell'effetto interruttivo non implica anche, necessariamente, la decorrenza del *dies a quo* del termine per la riassunzione dalla data del verificarsi dell'evento (*i.e.* dalla dichiarazione di fallimento).

Interrotto di diritto il processo al fine del decorso del termine per la riassunzione non è sufficiente la sola conoscenza da parte del curatore fallimentare dell'evento interruttivo rappresentato dalla dichiarazione di fallimento, ma è necessaria anche **la conoscenza dello specifico giudizio sul quale detto effetto interruttivo è in concreto destinato ad operare**. La conoscenza deve inoltre essere "legale", cioè acquisita non in via di mero fatto, ma per il tramite di una dichiarazione, notificazione o certificazione rappresentativa dell'evento che determina l'interruzione del processo, assistita da fede privilegiata (Cass. 5650/2013).

Il termine per la riassunzione è di sei mesi (art. 43, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, che in *parte qua* deroga all'art. 305 c.p.c. che attualmente prevede il termine di tre mesi per la riassunzione del processo civile).

La dimostrazione della legale conoscenza dell'evento in data anteriore al semestre precedente la riassunzione del processo incombe sulla parte che ne **eccepisce l'intempestività**, non potendo farsi carico all'altra dell'onere di fornire una prova negativa (*ex plurimis*: Cass. n. 3085/2010, n. 4203/2001).

La Cassazione ha, altresì, ritenuto che la dichiarazione formale dell'evento interruttivo, al fine del decorso del termine per la riassunzione, può provenire anche dalla parte diversa da quella alla quale si riferisce l'evento medesimo, posto che nè l'art. 305 c.p.c. nè altra norma processuale prescrivono che tale dichiarazione debba provenire dalla parte che ha subito l'evento ovvero che debba essere quest'ultima ad avere l'onere di attivarsi per la prosecuzione o la riassunzione del processo, ed atteso che ciascuna parte processuale, e quindi anche quella estranea all'evento interruttivo, può avere interesse ad una pronta e rapida ripresa del processo interrotto (Cass. 3085/2010).

Il potere di impugnazione dell'atto tributario riconosciuto al curatore dalla l.fall. deriva dall'applicazione in campo processuale del principio del c.d. 'spossessamento', che consegue alla dichiarazione di fallimento e che trova la sua espressione nell'art. 42, comma 1, l.fall. ai sensi del quale "la sentenza che dichiara il fallimento priva dalla sua data il fallito dell'amministrazione e delle disponibilità dei suoi beni esistenti alla data di dichiarazione di fallimento". Sul punto la legge fallimentare si rispecchia nell'art. 75 l.fall. ai sensi del quale "le persone che non hanno il libero esercizio dei diritti non possono stare in giudizio se non rappresentate, assistite o autorizzate secondo le norme che regolano la loro capacità".

Trattandosi di una **mera scissione tra titolarità (del fallito) e legittimazione (del curatore)** è abbastanza evidente come lo 'spossessamento' si configuri come una categoria descrittiva riconducibile al semplice venir meno del potere del fallito di amministrare i propri beni e al suo trasferimento in capo all'organo fallimentare al solo fine di realizzare i crediti rimasti insoddisfatti, con la conseguenza che si tratta semplicemente di una incapacità del fallito di disporne e di goderne (Cass. 4776/1993).

Conseguentemente il curatore, che è investito dell'amministrazione del patrimonio fallimentare sotto la direzione del giudice delegato, **non è chiamato a curare esclusivamente l'interesse dei creditori concorrenti**, ma deve tutelare nel contempo quello del fallito a non trovarsi esposto, dopo la chiusura del fallimento (art.120 l.fall.) a pretese dei creditori che avrebbero potuto essere contestate con una più solerte gestione da parte del curatore (Cass. 3667/1997).

Occorre, allora, verificare se la sentenza pronunciata nella controversia tributaria nei confronti del curatore fallimentare faccia stato anche nei confronti del contribuente-fallito tornato "in bonis".

Nella specifica materia la giurisprudenza di legittimità ha fissato i seguenti capisaldi:

- la dichiarazione di fallimento priva il fallito della **legittimazione processuale ad agire o resistere** nelle cause pendenti (introdotte, anteriormente alla dichiarazione di fallimento) e nelle cause introdotte successivamente alla dichiarazione di fallimento;

- in particolare, nelle controversie concernenti rapporti che non derivano dal fallimento (altrimenti attratte alla competenza speciale del Giudice fallimentare *ex art. 24 l.fall.*) o sottratte per ragione di giurisdizione al Giudice fallimentare, quale è la controversia - devoluta alla giurisdizione tributaria - avente ad oggetto la opposizione alla pretesa impositiva fondata su presupposti, insorti in data anteriore alla apertura del fallimento, è stato precisato che - alla stregua del combinato disposto degli artt. artt. 31 e 43 l.fall. - il curatore fallimentare è legittimato in via esclusiva ad agire e resistere in giudizio, tanto a tutela degli interessi della massa dei creditori concorsuali (*cf.* ad esempio Cass. 5727/2004 - qualora il curatore riassuma il giudizio di opposizione a decreto ingiuntivo interrotto per il fallimento del debitore opponente, limitandosi ad eccepire la improcedibilità della domanda di condanna -; o ad esempio introducendo eccezioni volte a paralizzare pretese in pregiudizio della massa: Cass. 23318/2012), quanto limitandosi a "subentrare" nella posizione processuale del soggetto dichiarato

fallito, esercitando i diritti spettanti a quest'ultimo in quanto preesistenti all'apertura della procedura concorsuale e rimasti immutati in tutti gli elementi della fattispecie costitutiva anche dopo la dichiarazione di fallimento (in tal caso la pronuncia resa nei confronti del curatore non potrà, in ogni caso, incidere sulla disciplina dell'accertamento del passivo fallimentare: Cass. 5727/2004);

- la perdita della capacità processuale del fallito, a seguito della dichiarazione di fallimento, non è tuttavia **assoluta, ma relativa** alla massa dei creditori: corollario della incapacità processuale "relativa" è che la perdita della legittimazione processuale del fallito non comporta, nei predetti giudizi aventi ad oggetto rapporti non derivanti dal fallimento, anche il venire meno della qualità di parte sostanziale del rapporto che permane in capo all'originario debitore-contribuente (*cf.* con specifico riferimento al giudizio avente ad oggetto il rapporto tributario: Corte Cass. 7561/1995; Cass. 3667/1997; Cass. 6937/2002; Cass. 27263/2006; Cass. 2910/2009), sicché nella inerzia e disinteresse degli organi della procedura fallimentare per la controversia, il fallito è legittimato ad agire o resistere per impedire che il terzo possa conseguire un titolo da far valere nei suoi confronti una volta tornato "*in bonis*" (*cf.* Cass. 1359/1999; Cass. 27346/2009, Cass. 7448/2012 e Cass. 17367/2012 - che definiscono la legittimazione del fallito "*di tipo vicario o suppletivo*"), senza che il terzo possa proporre l'eccezione nè il giudice possa rilevare d'ufficio il difetto di capacità (*cf.* Cass. 15713/2010; Cass. 5226/2011; Cass. 22925/2012). **Nonostante la Suprema Corte continui a declinare come relativo il difetto di legittimazione in questione, occorre rilevare che parte della dottrina, alla luce dell'automatica interruzione del processo in conseguenza della dichiarazione di fallimento (di cui innanzi si è dato conto), sostiene che il difetto di legittimazione del fallito avrebbe assunto carattere assoluto e sarebbe perciò divenuto rilevabile d'ufficio.** Peraltro, laddove la curatela abbia dimostrato il suo interesse per il rapporto dedotto in lite, il difetto di legittimazione processuale del fallito assume carattere **assoluto** ed è perciò opponibile da chiunque e rilevabile anche

d'ufficio (Cass. 5571/2011).

Ne segue che il curatore, all'esito delle valutazioni di competenza, ben può ritenere inutile o inopportuno subentrare nel giudizio tributario pendente (ovvero proporre il ricorso introduttivo del giudizio avverso l'atto impositivo che gli è stato notificato), rimanendo quindi inerte e disinteressandosi della pretesa fiscale, con la conseguenza che in tal caso il contribuente - dichiarato fallito - mantiene la qualità di parte processuale nel giudizio pendente (ove non interrotto; ovvero se interrotto, riassunto o proseguito da o nei suoi confronti), e comunque non viene privato - in quanto fallito - della legittimazione ad agire e può, pertanto, impugnare direttamente con ricorso l'atto impositivo (al fine di impedire che l'Amministrazione finanziaria possa ottenere un titolo da far valere nei suoi confronti una volta tornato *in bonis*), ferma restando in ogni caso la inopponibilità della sentenza alla massa dei creditori, non essendo invece consentito all'Amministrazione, finanziaria di avvalersi del titolo giudiziale formatosi in assenza del curatore ai fini della domanda di ammissione del credito erariale al passivo (Cass. 5494/2012).

A tale ultimo riguardo deve ribadirsi che il giudicato formatosi in esito al giudizio avverso gli avvisi di rettifica, sia se introdotto dal contribuente anteriormente all'apertura della procedura concorsuale, sia se irritualmente proposto dal contribuente-fallito (in quanto l'autonoma e tempestiva impugnazione dei medesimi atti impositivi proposta dal curatore fallimentare, escludeva il presupposto della "inerzia o disinteresse" degli organi della procedura concorsuale, cui è ricollegata l'insorgenza della legittimazione processuale "sostitutiva" del fallito), non può ritenersi nullo nè improduttivo di effetti, spiegando tuttavia efficacia esclusivamente nei confronti delle originarie parti costituite: le sentenze pronunciate nei giudizi in cui è stato parte soltanto il debitore-fallito non esplicano, infatti, alcuna efficacia nei confronti della massa dei creditori (alla quale sono inopponibili), potendo essere fatto valere detto titolo giudiziale soltanto nei confronti del fallito che abbia riacquisito la sua capacità tornando *in bonis*

(cfr. Cass. 24963/2010; Cass. 5226/2011).

Lo stesso principio è stato enunciato, sia pure sotto diversa angolazione, da Cass. 6248/2014, con riferimento alla possibilità da parte del fallito, in caso di inerzia del curatore, di presentare l'istanza di definizione agevolata delle liti fiscali pendenti, prevista dall'art. 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, sul rilievo che il fallito non è privato, per effetto della dichiarazione di fallimento, della qualità di soggetto passivo del rapporto tributario, restando esposto ai riflessi anche sanzionatori che conseguono alla definitività dell'atto impositivo.

I principi appena enunciati operano però in maniera **biunivoca**: ne consegue che - così come il creditore non può ottenere l'ammissione a passivo sulla base di una sentenza a lui favorevole ma inopponibile alla massa, in quanto resa nei soli confronti del fallito in data successiva alla dichiarazione di insolvenza - il curatore non può respingere la domanda di ammissione, fondata su di un titolo diverso, avvalendosi degli effetti favorevoli al fallito della sentenza di primo grado emessa in un giudizio al quale egli è rimasto estraneo e che, nonostante l'intervenuta dichiarazione di fallimento, è proseguito fra le parti originarie anche in grado d'appello.

Va peraltro ricordato che la mancata formazione del giudicato tributario nei confronti del Fallimento non è di ostacolo all'ammissione al passivo del credito dell'ente impositore: infatti, in base al comb. disp. del d.lgs. n. 112/1999, art. 33 e D.P.R. n. 602/1973, art. 88, la domanda di insinuazione va proposta dal concessionario (oggi agente della riscossione) avvalendosi esclusivamente dell'estratto del ruolo e, anche qualora il credito risulti contestato dinanzi al giudice tributario o il curatore intenda impugnare la cartella esattoriale, il G.D. non può negarne l'ammissione, ma è tenuto a disporla con riserva, da sciogliersi una volta che sia inutilmente decorso il termine per l'impugnazione, o il giudizio sia definito con decisione irrevocabile o venga dichiarato estinto (Cass. 5494/2012).

Orbene la duplice incidenza che la condotta processuale tenuta dal curatore

fallimentare - in relazione al giudizio di contestazione del credito erariale - può spiegare tanto sull'interesse della massa dei creditori, quanto sull'interesse del soggetto-fallito, impone di verificare quale sia la effettiva parte sostanziale del giudizio, trovando applicazione anche nel processo tributario il limite normativo dell'art. 2909 c.c., secondo cui l'efficacia di giudicato della sentenza di merito che definisce il giudizio tributario nei confronti del curatore non può estendersi oltre i limiti soggettivi definiti in via esclusiva dalle parti che hanno partecipato a quel giudizio (i creditori concorsuali e/o lo stesso debitore fallito).

Occorre premettere che, in pendenza della procedura concorsuale, ai sensi degli artt. 52, 92 ss. l.fall., tutti i crediti, inclusi quelli tributari, per essere ammessi al passivo debbono essere accertati nei modi e nelle forme del modulo procedimentale previsto dalle predette norme, da compiersi ineludibilmente, dinanzi al Giudice delegato, secondo il principio di concorsualità che regola il procedimento fallimentare in tutte le sue articolazioni, sicché è stato osservato, la partecipazione del curatore - in sostituzione del fallito - ai giudizi relativi a rapporti obbligatori insorti anteriormente alla dichiarazione di fallimento e la sentenza emessa nei suoi confronti, non può porre alcun vincolo al Giudice delegato ed al Tribunale fallimentare in ordine alle determinazioni che tali organi giurisdizionali debbono assumere in ordine alla ammissione del credito al passivo fallimentare (Cass. 6502/2004; Cass. 5727/2004).

È in funzione di tali esigenze (e dunque allo svolgimento del concorso dei creditori sul patrimonio del fallito) che deve essere esaminato il carattere esclusivo della legittimazione processuale del curatore, venendo in conseguenza a configurarsi, rispetto all'Amministrazione finanziaria che intende accertare il proprio credito insorto anteriormente alla dichiarazione di fallimento, le seguenti alternative:

a) partecipare al concorso fallimentare facendo valere - ove idonei - i documenti in suo possesso comprovanti il credito (l'avviso di accertamento o rettifica, la iscrizione a ruolo e la cartella di pagamento) nel caso in cui il credito tributario sia insorto e divenuto

definitivo (per mancata opposizione del contribuente *in bonis*; ovvero per accertamento giudiziale), ovvero sia stato accertato con sentenza non definitiva, anteriormente alla dichiarazione di fallimento;

b) qualora il credito sia insorto anteriormente alla dichiarazione di fallimento ma l'atto impositivo notificato al contribuente sia stato da questi opposto in pendenza di fallimento o quando era ancora "*in bonis*", e successivamente sia intervenuta la dichiarazione di fallimento, tale accertamento deve essere compiuto in contraddittorio del curatore fallimentare - unico soggetto legittimato ad agire o resistere in giudizio -, in quanto il titolo giudiziale eventualmente formatosi viene ad essere utilizzato ai fini della domanda di ammissione al passivo (ne deriva che la PA notificando l'avviso di accertamento o in rettifica soltanto al fallito - e non anche al curatore - non potrà evidentemente avvalersi della eventuale definitività dell'atto tributario nei confronti della massa fallimentare);

c) tuttavia qualora il curatore reso edotto della pendenza del giudizio tributario non intenda subentrare al debitore dichiarato fallito astenendosi dal proseguire il giudizio interrotto, ovvero in caso di riassunzione si limiti ad eccepire la improcedibilità della domanda nei confronti della procedura fallimentare, o ancora in caso di mancata interruzione si disinteressi del tutto del giudizio, l'Amministrazione creditrice potrà scegliere di riassumere il giudizio interrotto o proseguire il giudizio non interrotto, direttamente nei confronti del contribuente - fallito, dichiarando che intende preconstituirsì un titolo da far valere contro il debitore una volta tornato "*in bonis*" (analogamente ove il curatore, al quale sia stato notificato l'avviso di accertamento o in rettifica, manifesti in modo espresso il proprio disinteresse a promuovere il giudizio, questo potrà essere introdotto direttamente dal fallito per evitare che la pretesa si cristallizzi nei suoi confronti una volta tornato "*in bonis*").

Le diverse alternative sopra indicate condizionano i limiti soggettivi della efficacia dell'accertamento del diritto contenuto nella sentenza di merito: se l'Amministrazione

finanziaria creditrice intende partecipare al concorso fallimentare facendo valere l'accertamento contenuto nella sentenza tributaria, il giudizio deve svolgersi nei confronti del curatore ed il giudicato formatosi nel contraddittorio con il curatore esplicherà efficacia come titolo idoneo da porre a fondamento della domanda di ammissione allo stato passivo; se invece la Amministrazione finanziaria creditrice intende astenersi dal partecipare alla procedura concorsuale, allora l'eventuale titolo formatosi nei confronti del debitore fallito, farà stato esclusivamente nei confronti di quest'ultimo e non potrà esplicare alcuna efficacia nei confronti dei creditori concorsuali (cfr. Cass. 5494/2012 secondo cui *“La sentenza del giudice tributario emessa nei confronti di un soggetto fallito, allorché il giudizio sia stato intrapreso prima della dichiarazione di fallimento e sia proseguito fra le parti originarie, non può fare stato nei confronti del curatore rimasto estraneo alla lite, attesa la posizione di terzietà che questi assume nel procedimento di verifica nei confronti dei creditori concorsuali e del fallito; ne consegue, qualora la pretesa tributaria sia ancora “sub iudice”, che il credito insinuato dall'agente della riscossione debba essere ammesso al passivo con riserva, sulla base del ruolo emesso dall'Agenzia delle Entrate, previa verifica della sola natura concorsuale del credito e della sussistenza dei privilegi richiesti”*).

Alla stregua delle conclusioni che precedono e della delimitazione soggettiva degli effetti del giudicato reso nel giudizio in cui è parte il curatore fallimentare ovvero invece è parte il debitore fallito, va dunque interpretata la massima tralatizia secondo cui l'accertamento tributario in materia di II.DD. o di Iva, ove inerente a crediti i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente o nel periodo d'imposta in cui tale dichiarazione è intervenuta, deve essere notificato non solo al curatore - in ragione della partecipazione di detti crediti al concorso fallimentare (eventualmente nelle forme dell'ammissione al passivo con riserva), o, comunque, della loro idoneità ad incidere sulla gestione delle attività e dei beni acquisiti al fallimento - ma anche al contribuente, il quale non è privato, a seguito della

dichiarazione di fallimento, della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario e resta esposto ai riflessi, anche di carattere sanzionatorio, che conseguono alla “definitività” dell’atto impositivo, venendo in questione la legittimazione “*ad opponendum*” del contribuente soltanto ove ricorra il presupposto della inerzia dell’organo fallimentare (cfr. Cass. 27263/2006; Cass. 6476/2007; Cass. 2910/2009; Cass. 6248/2014; Cass. 9434/2014).

L’accertamento fiscale avente ad oggetto obbligazioni tributarie i cui presupposti siano maturati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente ovvero nel periodo d’imposta in cui tale dichiarazione è intervenuta, ove sia stato notificato soltanto al fallito, e non anche al curatore del fallimento, conserva la sua validità, ma è inefficace nell’ambito della procedura fallimentare, né può la mancanza di legittimazione del fallito essere rilevata di ufficio; tale accertamento, tuttavia, conserva la sua validità ed infatti, qualora il fallito, tornato “*in bonis*”, abbia ricevuto la notifica di un avviso di liquidazione dell’imposta, può contestare l’accertamento impugnandolo assieme all’avviso di liquidazione, in ragione del fatto che il primo avviso, non essendo stato notificato al curatore, ossia a colui che era dotato della legittimazione ad impugnarlo in pendenza della procedura concorsuale, consente l’azione giudiziale a colui che ha riacquisito la capacità d’impugnarlo (Cass. 22277/2011).

Può quindi risolversi il quesito innanzi esposto (se la sentenza pronunciata nella controversia tributaria nei confronti del curatore fallimentare faccia stato anche nei confronti del contribuente- fallito tornato “*in bonis*”).

L’efficacia del giudicato formatosi nei confronti del curatore, non può essere estesa al fallito, neppure una volta tornato “*in bonis*”, atteso che il debitore-contribuente non ha mai assunto la qualità di parte in quel giudizio, incontrando, pertanto, tale giudicato i limiti soggettivi di cui all’art. 2909 c.c. (Cass. 16816/2014).

Diversamente, nel caso in cui il curatore fallimentare fosse subentrato nel processo iniziato dal contribuente espressamente dichiarando di agire “in rappresentanza del

fallito” e non della massa dei creditori (*cf.* Cass. 7263/2013 e sembra anche Cass. 12965/2012), la sentenza di merito avrebbe spiegato i suoi effetti anche nei confronti del debitore tornato “*in bonis*”, non incidendo la vicenda relativa alla legittimazione processuale, determinata dal fallimento, sulla riappropriazione da parte del debitore, successivamente alla chiusura della procedura concorsuale, della posizione di parte processuale, come tale legittimata a subentrare al curatore - decaduto - nel giudizio eventualmente pendente, ovvero ad essere destinataria degli effetti della sentenza di merito eventualmente già pronunciata.

Lo spossessamento consegue unicamente alla dichiarazione di fallimento, ovvero alla L.C.A. ed alla A.S., ma non trova applicazione in pendenza di una procedura di C.P.

Pertanto, se il ricorso alla CTP deve essere proposto da un imprenditore, individuale o collettivo, che abbia presentato una domanda di ammissione al C.P., specie se ‘in bianco’ (preconcordato), non sorgono particolari problemi, perché egli gode ancora del completo esercizio dei propri diritti, e non vi è ancora alcun soggetto che possa agire in sua vece. Anche dopo l’ammissione al C.P. da parte del Tribunale, e quindi con la nomina del Commissario Giudiziale, non sorgono dubbi sulla titolarità del diritto d’azione, che permane in capo all’imprenditore.

Infatti, il debitore ammesso al concordato preventivo subisce uno “spossessamento attenuato”, in quanto conserva l’amministrazione e la disponibilità dei propri beni, salve le limitazioni connesse alla natura stessa della procedura, e, di conseguenza, la legittimazione processuale; manca nel concordato una previsione analoga a quella dettata dall’art. 43 l.fall. per il fallimento. Perciò egli mantiene la legittimazione processuale per tutti gli atti che attengono al suo patrimonio, ivi compresi quelli tributari ed è pertanto legittimato ad impugnare gli atti nei suoi confronti (*ex plurimis*: Cass. n.6211/2007).

Si discute se sia necessaria o meno l’autorizzazione del g.d. ai sensi dell’art.

167 l.fall.

Dopo l'omologazione del concordato, le tesi sul punto non sono univoche; si ritiene che se si tratta di una controversia relativa a beni e rapporti non ricompresi nel C.P., nel senso che non formano oggetto della proposta concordataria, permane la legittimazione in capo al contribuente; se invece tali rapporti ineriscono alla proposta, e sono quindi oggetto di godimento, di cessione o di garanzia per il soddisfacimento dei creditori, si ritiene che vi sia la legittimazione, anche concorrente, del Commissario, giudiziale o liquidatore, ad agire per la tutela di tali diritti, almeno in qualità di interventore nel processo.

Si è già detto che due sono le deroghe alla esclusività della legittimazione del Curatore a proporre ricorso davanti alla Commissione tributaria.

La prima è costituita dalla facoltà per il fallito di impugnare direttamente l'atto, quando dallo stesso, e quindi dalla sua definitività per mancata impugnazione, potrebbe derivargli un'imputazione per bancarotta (v. art. 43, comma 2, l.fall.). In tal caso egli può quindi proporre ricorso alla CTP.

La seconda è relativa all'ipotesi di **inerzia** del Curatore rispetto all'atto impositivo notificatogli, circostanza che legittima il fallito ad impugnare l'atto.

Conseguentemente, spettando al fallito una legittimazione processuale di tipo suppletivo soltanto nel caso di totale disinteresse degli organi fallimentari, deve escludersi tale legittimazione allorché il curatore **sia parte, indipendentemente dalla sua concreta condotta processuale**; il fallito può svolgere attività processuale unicamente nei limiti dell'intervento ex art. 43, comma 2, l.fall., cioè per le questioni dalle quali può dipendere un'imputazione di bancarotta a suo carico, o nei limiti dell'intervento adesivo dipendente, che comunque non gli attribuisce il diritto di impugnare la sentenza in autonomia dal curatore (Cass. 7448/2012).

Sul punto giova osservare che per inerzia del Curatore si intende il un totale disinteresse degli organi fallimentari in ordine all'opportunità di proporre o meno ricorso

(Cass. 15369/2005). A questa ipotesi deve essere equiparata quella in cui gli organi della procedura, pur esprimendo una negativa valutazione, abbiano espressamente riconosciuto la facoltà del fallito di provvedere in proprio e con suo onere (Cass. 4448/2012).

Non può parlarsi, invece, di inerzia quando la mancata attivazione degli organi della procedura è conseguenza di una negativa valutazione di questi ultimi circa la convenienza della controversia (Cass. 15369/2005). Quindi, qualora il Curatore chieda al comitato dei creditori o al Giudice delegato l'autorizzazione a non proporre il ricorso per una qualunque ragione, non può parlarsi di inerzia, ossia di mancanza di una decisione, perché gli organi fallimentari hanno comunque adottato una decisione, ancorché negativa, ossia quella di non impugnare l'atto.

Vi è però la prassi di ritenere legittimo e validamente proposto il ricorso da parte del fallito, anche quando il Curatore sia stato dispensato dall'impugnazione.

In tali casi costituisce una buona regola quella della comunicazione al fallito da parte degli organi fallimentari della volontà di non proporre opposizione avverso l'atto impositivo, avvisandolo che pertanto egli ha la facoltà, se riconosciutagli dal giudice tributario, di impugnare l'atto, soprattutto se è in possesso di elementi di difesa sconosciuti al Curatore.

Succede però che molto spesso il fallito venga a conoscenza della pretesa impositiva soltanto a seguito della comunicazione del Curatore e quasi sempre quando sono già scaduti i termini per l'impugnazione.

Il giudice tributario dovrà tener conto di tali circostanze e potrà ritenere innanzitutto che la mancata notificazione dell'atto al fallito abbia impedito l'inizio del decorso del termine per proporre il ricorso, ovvero ritenere che la conoscenza dell'atto da impugnare decorra dalla successiva data in cui il fallito ha ricevuto la comunicazione da parte del Curatore (anche se in questo caso la mera comunicazione da parte di un soggetto diverso dall'ente impositore non costituisce una notifica rituale, né può essere considerato un atto ad essa equipollente ed idoneo per il decorso del termine).

Quindi è ammissibile una rimessione in termini del fallito da parte del giudice tributario, ovvero è legittimo ritenere che in mancanza di notifica anche al fallito, per quest'ultimo il termine non abbia cominciato a decorrere fino all'effettiva conoscenza dell'esistenza dell'atto impugnabile.

Nella rara ipotesi di duplice impugnazione dell'atto da parte del Curatore e del fallito, si potrà ricorrere alla riunione dei giudizi, al fine di ottenere dal giudice una univoca decisione. È parimenti difficile ipotizzare ipotesi di contrasto tra le posizioni dei due possibili ricorrenti, vale a dire del curatore e del fallito, perché logicamente entrambi i ricorsi dovrebbero essere finalizzati ad ottenere una sentenza di annullamento della pretesa tributaria. Al riguardo la Suprema Corte ha precisato che *“in tema di contenzioso tributario, la sentenza di merito che accerta il credito erariale nei confronti del curatore del fallimento, il quale, pur avendone contezza, non sia intervenuto nell'autonomo giudizio introdotto dal fallito ed avente ad oggetto il medesimo atto impositivo, spiega i suoi effetti solo nella procedura concorsuale in quanto funzionale alla scelta dell'Amministrazione finanziaria di ottenere un titolo ai fini dell'ammissione al passivo. Ne consegue che il giudicato formatosi in detto giudizio non può essere opposto dal fisco al contribuente tornato “in bonis”, nei cui confronti risulti pronunciata altra sentenza del giudice tributario, anch'essa passata in giudicato, di annullamento dell'atto impositivo, poichè i due giudicati operano su piani distinti e non può essere ravvisato un contrasto tra gli stessi, visto che nei rapporti tributari la sostituzione processuale del curatore al fallito è caratterizzata da elementi di peculiarità e resta subordinata e limitata alle valutazioni di opportunità del primo” (Cass. 16816/2014).*

Se il fallimento concerne una società di persone, i principi esposti valgono sia per la società che per i soci illimitatamente responsabili dichiarati anch'essi falliti.

Il principio in base al quale il soggetto legittimato ad agire per gli atti emessi nei confronti di una società è il legale rappresentante della stessa, comporta che in caso di

fallimento legittimato a proporre ricorso è il curatore fallimentare, e non anche i soci.

Pertanto è consentito ai singoli soci (non amministratori) di proporre il ricorso non avverso l'atto che riguarda la società, bensì avverso e soltanto quegli atti che li riguardano personalmente (ad esempio, accertamento del maggior reddito IRPEF da imputazione *pro quota* degli utili societari).

Nel caso in cui un avviso di accertamento relativo ad imposte sui redditi sia notificato ad una società in accomandita semplice che abbia cessato l'attività senza fase di liquidazione, e quindi senza nomina di un liquidatore, la legittimazione all'impugnazione può essere riconosciuta al socio accomandatario, in via eccezionale, anche se quest'ultimo sia stato dichiarato fallito in proprio, dovendo ritenersi - alla luce di un'interpretazione sistematica dell'art. 43 l.fall. e dell'art. 10 d.lgs. n. 546/1992, conforme ai principi costituzionali del diritto alla tutela giurisdizionale ed alla difesa - che egli conservi la rappresentanza legale della società, non essendo individuabile in tempo utile alcun soggetto in grado di rappresentarla in giudizio, e non potendo negarsi il suo interesse all'impugnazione, avuto riguardo alla necessaria ricaduta degli esiti dell'accertamento a suo carico ed a carico degli altri soci, ai sensi dell'art. 5 del d.P.R. n. 917/1986 (Cass. 14980/2009).

Ulteriore importante problematica è quella derivante dalla necessità di conciliare l'esclusività della giurisdizione tributaria, prevista dall'art. 2 d.lgs. n.546/92 con la parimenti esclusiva competenza del giudice fallimentare, prevista dagli artt. 24, 52 ss. l.fall. Tale questione può essere portata all'esame del giudice tributario, e può nascere un potenziale conflitto tra la giurisdizione tributaria e la competenza esclusiva del giudice fallimentare.

In effetti il conflitto è solo apparente, e si risolve a favore della giurisdizione tributaria, nel senso che in materia di tributi anche nei confronti delle procedure fallimentari si applica la giurisdizione tributaria. La regola dell'esclusività della giurisdizione in materia tributaria sancita dall'art.2 d.lgs. n.546/92 vale anche per i

giudizi in cui è parte la curatela e nella specie non trova applicazione l' art.24 l. all.

L'art. 52 l.fall. dispone che qualunque pretesa di contenuto patrimoniale deve essere accertata nelle forme previste dagli artt. 93 ss. l.fall.

Orbene tale regola vale sicuramente per i diritti patrimoniali la cui tutela rientra nella giurisdizione del G.O. (ad esempio i diritti di credito, i diritti reali).

Invece per l'accertamento delle pretese tributarie sussiste la giurisdizione delle C.T.P.

Solo quando la pretesa tributaria è stata definitivamente accertata innanzi al giudice tributario, è onere dell'ente impositore e del concessionario rispettare le forme della l.fall. per ottenere il soddisfacimento del proprio credito nei confronti del contribuente fallito.

Vale a dire che l'ente impositore ed il concessionario per ottenere il pagamento del credito vantato nei confronti del fallito devono insinuarsi al passivo fallimentare, in base all'atto (amministrativo o giurisdizionale) che ha accertato definitivamente in sede tributaria il credito tributario.

Al giudice fallimentare è dunque sempre precluso l'esame del merito della pretesa tributaria. Egli ha solo il potere di verifica 'esterna' del titolo (cartella esattoriale, sentenza passata in giudicato), al fine di verificare se il diritto di credito definitivamente accertato sussiste ancora ovvero è estinto: per pagamento, per prescrizione, per compensazione, ovvero non è opponibile alla massa dei creditori ed alla curatela: perché privo di data certa, perché non concorsuale, in quanto sorto dopo la dichiarazione di fallimento e non rientrante tra i cc.dd. crediti di massa, o anche perché il credito si riferisce ad un soggetto diverso dal fallito (ad es.: socio di una s.r.l. fallita).

È pacifico che la mancata impugnazione dell' atto impositivo o di riscossione nelle forme e nei termini di legge, da parte del contribuente ancora *in bonis*, preclude in sede di contenzioso tributario (ed ancor più in sede fallimentare) qualunque contestazione da parte del curatore, perché la pretesa è ormai diventata definitiva a seguito della mancata

opposizione da parte del contribuente quando non era ancora fallito, unico legittimato all' azione. In tali ipotesi non possono essere sollevate eccezioni di decadenza.

Tra l' altro, poiché la dichiarazione di fallimento non comporta il venir meno dell' impresa, ma solo la perdita della legittimazione sostanziale e processuale da parte del suo titolare, nella cui posizione subentra il curatore fallimentare, gli atti del procedimento tributario formati in epoca anteriore alla dichiarazione di fallimento del contribuente, ancorché intestati a quest' ultimo, sono opponibili alla curatela, mentre quelli formati in epoca successiva debbono indicare quale destinataria l' impresa assoggettata alla procedura concorsuale e, quale legale rappresentante della stessa, il curatore; conseguentemente è stato deciso che l' accertamento notificato alla società fallita, dopo la dichiarazione di fallimento, non costituisce valido presupposto per l' emissione della cartella esattoriale a carico del fallimento (Cass.12789/2014).

Sempre con riguardo agli atti notificati successivamente alla dichiarazione di fallimento, la Suprema Corte ha recentemente avuto modo di precisare che “*È illegittimo l' avviso di accertamento notificato al curatore del fallito e motivato mediante rinvio al processo verbale di constatazione non allegato all' atto impositivo, pur essendo stato notificato in precedenza al contribuente in bonis*” (Cass. 7493/2014).

La decisione è interessante perché la Corte di Cassazione si pone in discontinuità rispetto alla giurisprudenza di legittimità, formatasi nel regime anteriore all' entrata in vigore dello Statuto del contribuente, ma con qualche decisione assunta anche su provvedimento amministrativo emesso in seguito allo stesso Statuto, secondo cui l' atto dell' amministrazione finanziaria doveva ritenersi, in questi casi, legittimo.

Premettendosi, infatti, che la dichiarazione di fallimento non comporta il venir meno dell' impresa, ma solo la perdita della legittimazione sostanziale e processuale da parte del suo titolare, nella cui posizione subentra il curatore fallimentare, si riteneva che

gli atti del procedimento tributario formati in epoca anteriore alla dichiarazione di fallimento del contribuente, ancorché intestati a quest' ultimo, fossero opponibili alla curatela fallimentare ed, in quanto tali, dovessero ritenersi da quest' ultima conosciuti (Cass. 11784/2010) o comunque conoscibili ben potendo il curatore avere conoscenza dell' atto richiamato, in quanto facente parte della documentazione amministrativa dell' impresa, o chiedere all' amministrazione finanziaria di prenderne visione ed estrarne copia, qualora esso non fosse reperibile fra gli atti presi in consegna (Cass. 2806/2010).

Con la decisione n. 7493/2014, il supremo Collegio, pur condividendo l' assunto dell' opponibilità alla curatela fallimentare degli atti notificati al contribuente *in bonis*, giunge a diverse conclusioni osservando che, se il subentro nella legittimazione processuale e sostanziale comporta che siano opponibili alla curatela gli atti formati nei confronti della società *in bonis* (mentre dopo la dichiarazione di fallimento gli ulteriori atti del procedimento tributario debbono indicare quale destinataria la procedura fallimentare e quale legale rappresentante della stessa il curatore), tutt' altra questione è quella concernente la necessaria allegazione all' avviso di accertamento notificato alla curatela del verbale di constatazione notificato al contribuente *in bonis*, **vicenda che attiene non già alla questione della opponibilità degli atti ma bensì a quella della realizzazione della funzione tipica della motivazione dell' avviso di accertamento la cui finalità non è soltanto quella di “*incanalare la pretesa tributaria*” (*provocatio ad opponendum*) ma sibbene quella di garantire al destinatario dell' avviso di accertamento il più adeguato e spedito esercizio del diritto di difesa, consentendogli di conoscere nel modo più compiuto i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche poste dall' ufficio finanziario a fondamento dell' atto impositivo e perciò di poterle valutare nell' ottica della tutela degli interessi che**

pertengono alla procedura e, mediamente, alla collettività dei creditori.

A presidio di che l' art. 7 Statuto contribuente (proprio nel contesto della disciplina del contenuto necessario della motivazione del provvedimento), stabilisce appunto, per le ipotesi di rinvio ad altro atto, l' onere di allegazione o trascrizione di quello richiamato, quando questo non sia “*conosciuto nè ricevuto dal contribuente*” (con puntuale rigore lessicale Cass. 15842/2006 chiarisce che gli “*elementi conoscitivi devono essere forniti all' interessato non solo tempestivamente - e cioè inserendoli ab origine nel provvedimento impositivo - ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che permetta al medesimo un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa*”).

Conclude, dunque, la decisione che non può non convenirsi con gli argomenti valorizzati da Cass. 8778/2008 ed in specie con quello che evidenzia che “*la consegna al curatore dei documenti contabili della società non è circostanza rilevante ai fini della dimostrazione della conoscenza, da parte del suddetto curatore, del contenuto del p.v.c., come è da ritenersi assolutamente irrilevante in tal senso altresì la circostanza che tale verbale sia stato consegnato al fallito, posto che è da escludersi che tra fallito e curatore sia configurabile un rapporto di immedesimazione o di rappresentanza così da desumersi con certezza che il p.v.c. consegnato all' uno sia conosciuto anche dall' altro*” .

Tali argomentazioni hanno indotto, quindi, il Collegio a ritenere illegittima l' omessa allegazione all' atto tributario emesso nei confronti della curatela fallimentare dell' atto richiamato *per relationem*, in precedenza notificato al contribuente *in bonis*.

Se invece la cartella viene notificata, per la prima volta al Curatore fallimentare, trovano applicazione i principi in materia di riparto di giurisdizione; a tal proposito è

opportuno analizzare l' ipotesi più frequente, che si verifica con la notifica della cartella esattoriale.

Se in essa sono iscritti crediti per tributi, la cognizione in sede di opposizione spetta sempre ed unicamente al giudice tributario. In difetto di tempestiva impugnazione, la cartella di pagamento diventa irretrattabile e perciò solo titolo per l' ammissione allo stato passivo.

Se invece, sono iscritti a ruolo anche o esclusivamente crediti non aventi natura tributaria, (e tali sono quelli dovuti ad esempio, per contravvenzioni al Codice della Strada, per irrogazione di sanzioni non aventi natura tributaria, per contributi previdenziali), per questi ultimi bisogna operare una ulteriore verifica: se le cartelle sono state notificate prima della dichiarazione di fallimento direttamente al contribuente *in bonis* e sono ormai decorsi i termini per l' opposizione davanti al giudice ordinario competente, in tal caso la cartella è diventata definitiva ed il relativo credito non può essere più contestato dagli organi fallimentari, per cui esso va ammesso al passivo; se invece la cartella viene notificata dopo la dichiarazione di fallimento al curatore, questi non ha l' obbligo di proporre opposizione davanti al giudice ordinario (ad es: Giudice del Lavoro o giudice di Pace), perché si applica la normativa fallimentare sopra richiamata, la quale prescrive che qualunque pretesa di contenuto patrimoniale deve essere accertata davanti agli organi fallimentari attraverso la verifica dello stato passivo. Pertanto il giudice tributario, adito per una controversia che non ha ad oggetto tributi ovvero rapporti tra contribuente ed ente impositore, nel dichiarare il proprio difetto di giurisdizione deve indicare il giudice (ordinario, amministrativo, contabile) che ritiene munito di giurisdizione, davanti al quale le parti devono riassumere il processo entro il termine di tre mesi dalla definitività della pronuncia sulla giurisdizione, a pena di estinzione del processo (art. 59 l. n. 69/2009 che ha modificato il c.p.c.).

Vale a dire che la notifica al curatore non comporta in caso di mancata opposizione

la definitività del credito (non erariale), che deve essere sempre vagliato ed ammesso dal G.D., al pari di tutti gli altri crediti concorsuali.

La problematica concernente le eccezioni di decadenza e di prescrizione può risultare in gran parte solo apparente.

Innanzitutto va ricordata la differenza tra decadenza e prescrizione. Spesso si genera confusione tra i due istituti, ovvero si chiede in maniera impropria l' applicazione dell' una invece che dell' altra.

In ambito fiscale ricorre quasi esclusivamente l' istituto della decadenza, che comporta la perdita del diritto alla pretesa fiscale in caso di mancato compimento delle attività (di accertamento, di liquidazione, di iscrizione a ruolo) previste dalle singole leggi d' imposta.

In particolare la l. n.156/2005, che ha convertito il d.l. n.106/2005, in materia di imposte dirette ed IVA, la l. n in materia di tributi locali e il d.p.r. n.131/1986 in materia di Imposta di registro dettano i termini entro i quali i singoli atti devono essere emessi e notificati al contribuente.

La notifica intervenuta dopo il termine concesso dalla legge comporta la decadenza dell' ente impositore dalla potestà di pretendere il tributo e comporta l' annullamento da parte del giudice tributario dell' atto emesso o notificato oltre il termine di decadenza.

Davanti al giudice fallimentare non è dunque mai possibile sollevare un' eccezione di decadenza per decorso dei termini concessi dalle leggi d' imposta, la quale doveva essere avanzata solo con ricorso alla CTP, entro i termini previsti dalla legge.

L' eccezione di prescrizione ha un ambito più limitato. Con essa il contribuente deduce l' estinzione del diritto di credito per non essere restato lo stesso azionato, preteso o riscosso, entro il limite temporale previsto dalla legge; il mero decorso del

tempo è un fatto estintivo del credito, sia che esso derivi da una pretesa tributaria definitivamente accertata, sia che esso derivi da una pretesa non avente natura tributaria. Orbene, la prescrizione del credito per decorso del termine previsto dalla legge è ben deducibile anche davanti al giudice ordinario, in quanto esso non attiene all' accertamento della pretesa fiscale, la cui cognizione è riservata al giudice tributario, ma costituisce un fatto 'esterno' alla pretesa e soggiace alla regola generale della perdita del diritto se non fatto valere nei termini indicati dalla legge.

Sia l'eccezione di decadenza che quella di prescrizione devono essere sollevate espressamente ed in maniera specifica dalla parte che intende avvalersene, non potendo il giudice, tributario od ordinario, rilevarle d'ufficio.

Un accenno, infine, alla questione riguardante l'impugnabilità dell'estratto di ruolo da parte del curatore.

Sulla questione sono note le discordanti decisioni delle commissioni tributarie e della Suprema Corte, tanto che la relativa questione è stata rimessa (con ord. 16055/2014) alle Sezioni Unite che ancora non si sono pronunciate.

Ma indipendentemente dall'attesa decisione dell'organo nomofilattico, sembra che il dibattito in corso sia destinato ad una specifica soluzione in considerazione del fatto che per la Cassazione, con orientamento oramai stratificato (sent. n. 5063/2008, ord. n. 12019/2011, sentt. nn. 6520 e 6646 del 2013), l'ammissione al passivo dei crediti tributari è richiesta dalle società concessionarie per la riscossione, come stabilito dall'art. 87, comma 2, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, nel testo introdotto dal d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, sulla base del semplice ruolo, senza che occorra, in difetto di espressa previsione normativa, anche la previa notifica della cartella esattoriale, salva la necessità, in presenza di contestazioni del curatore, dell'ammissione con riserva, da sciogliere poi ai sensi dell'art. 88, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973, allorché sia stata definita la sorte dell'impugnazione esperibile davanti al giudice tributario (Cass. 6126/2014).

Ma se è sufficiente ai fini dell'ammissione allo stato passivo il mero ruolo, se possibile la contestazione del curatore e, quindi, l'ammissione con riserva da sciogliere allorché sia stata definita la sorte dell'impugnazione esperibile davanti al giudice tributario, ciò significa che è sempre possibile l'impugnazione del ruolo da parte del curatore il quale, viceversa, si vedrebbe spogliato di ogni tutela.

In definitiva il curatore che intenda contestare la pretesa tributaria è legittimato all'autonoma impugnazione del ruolo medesimo, secondo quanto previsto dall'art. 19 lett. d) del d.lgs. n. 465/92, senza necessità di attendere la previa notifica della cartella esattoriale (Cass. n. 6126/2014, 6520/2013 e 6646/2013).

Ma se l'organo del fallimento è pienamente edotto della pretesa erariale con la comunicazione del ruolo contenuta nella domanda di ammissione e che, ai sensi dell'art. 19 del d. lgs. n. 465/92, ha da quel momento la possibilità di opporsi a detta pretesa impugnando il ruolo dinanzi alle competenti Commissioni Tributarie (cfr. in termini Cass. 25863/2014).

Questione diversa è quella dell'incidenza sul rapporto tributario della cd. esdebitazione (in proposito v. Cass. 23129/2014, da cui sono ripresi i passaggi che seguono).

Giova premettere che l'art. 142 l.fall. (così come introdotto dal d.lgs. n. 5/2006), prevede che a determinate condizioni, che qui non rilevano in quanto il loro accertamento è compito del Tribunale fallimentare, *“il fallito persona fisica è ammesso al beneficio della liberazione dai debiti residui nei confronti dei creditori concorsuali non soddisfatti”*.

Restano esclusi dall'esdebitazione:

a) gli obblighi di mantenimento e alimentari e comunque le obbligazioni derivanti da rapporti estranei all'esercizio dell'impresa;

b) i debiti per il risarcimento dei danni da fatto illecito extracontrattuale nonché le sanzioni penali ed amministrative di carattere pecuniario che non siano accessorie a

debiti estinti.

La lettera a) è stata così modificata dal d.lgs. n. 169/2007, art. 10, comma 1, a decorrere dal 1 gennaio 2008 (in precedenza si parlava dei crediti “*non compresi nel fallimento ai sensi dell’art. 46*”, ma si può ritenere che la modifica abbia avuto un portata meramente interpretativa).

Emerge fin da una prima lettura, come i crediti tributari non siano esplicitamente esclusi dall’esdebitamento; e questa osservazione non è priva di rilievo da momento che in altre disposizioni il legislatore si è preoccupato di dettare specifiche disposizioni attinenti ai crediti tributari (*cf.* l’art. 182 *ter*, l.fall.).

Ed il regime dei debiti tributari è, regolato nella legge n. 3/2012 (come modificata ed integrata dal d.l. n. 179/2012 conv. in legge 212/2012, che ha introdotto il così detto “esdebitamento” dei soggetti non contemplati dalla legge fallimentare).

Per escludere dall’ambito applicativo dell’esdebitazione i crediti tributari, si potrebbe sostenere che le obbligazioni tributarie sarebbero “*estrane all’esercizio dell’impresa*” in quanto sarebbero collegate all’esercizio dell’impresa da un rapporto meramente occasionale. Al riguardo occorre tener conto del significato letterale dell’espressione adoperata dal legislatore. In questa ottica è necessario dare un contenuto al concetto di “*rapporti estranei all’esercizio dell’impresa*”.

Si è in presenza di una locuzione che si comprende *a contrario*, considerando, cioè, cosa si intenda per rapporti inerenti all’esercizio dell’impresa. Con siffatta locuzione, per tradizione, il legislatore si riferisce alle obbligazioni che un soggetto assume nella qualità di imprenditore. Esse, di regola, sorgono a seguito della stipulazione dei c.d. contratti di impresa (già conosciuti dal codice di commercio del 1882 come “atti di commercio”), vale a dire quei contratti che l’imprenditore conclude per finalità di impresa, ossia allo scopo di procurarsi i fattori della produzione (contratti con i fornitori, contratti di lavoro subordinato ed in genere di collaborazione), ovvero per assicurarsi il guadagno dell’attività (contratto di vendita, appalto, ed altri).

Se si tiene conto di ciò, non potrà che concludersi nel senso che i debiti estranei all'esercizio dell'impresa sono quelle obbligazioni che non rispondono alla finalità imprenditoriale, vale a dire che non sono assunte con finalità di produzione dei beni e servizi e di successiva collocazione degli stessi sul mercato.

Tra questi, indubbiamente, rientrano i debiti tributari. Il debito tributario, infatti, non è assunto in ragione della qualità di imprenditore rivestita dal debitore nè con finalità di impresa, poiché, all'evidenza, è un debito che grava su tutti i cittadini e la cui finalità è quella di concorrere alla spesa pubblica (secondo quanto espressamente sancito dall'art. 53 Cost.).

Il debito tributario, dunque, può sorgere "*in occasione*" dell'attività di impresa, ma non è un debito "*inerente*" all'attività di impresa. Esso, pertanto, deve ritenersi ricompreso nei "*rapporti estranei all'esercizio dell'impresa*" di cui all'art. 142, comma 3, lett. a)".

Sotto altro profilo, deve aversi riguardo alla possibile esclusione *ope legis* di tutti i debiti tributari dall'esdebitamento.

Simile tesi deve essere respinta. In quanto sussistono indubbiamente oneri tributari (e piuttosto rilevanti) che sicuramente sono "*derivanti da rapporti non estranei all'esercizio dell'impresa*". **Fra questi rientrano sicuramente IVA ed IRAP che sono dovute proprio e soltanto perché le operazioni economiche da cui scaturiscono costituiscono esercizio dell'impresa (diverso è il caso dell'IMU su una casa di abitazione).**

Sotto altro aspetto potrebbe invocarsi l'art. 53 Cost. e quindi la inderogabilità dei crediti tributari in quanto espressione del dovere di ogni soggetto di concorrere alle spese pubbliche.

L'argomento condurrebbe però ad una dichiarazione di incostituzionalità di tutta la normativa sull'esdebitamento e in fondo di tutta una prassi legislativa che previsto la "definizione agevolata", o addirittura l'abbandono di crediti tributari.

La stessa presunta “irrinunciabilità” dei crediti tributari è, del resto, posta in crisi da disposizioni come articolo 17 *bis* nel corpo della legge 546/1992 introdotto dal D.L. 6 luglio 2011, n. 98, art. 39, comma 9, convertito dalla L. 15 luglio 2011, n. 111, secondo cui la Amministrazione nel formulare la sua eventuale proposta di mediazione deve aver “*riguardo all’eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell’azione amministrativa*”; cioè, sembrerebbe in virtù dell’eterna massima “*pochi maledetti e subito*”, che induce a rinunciare ad una pretesa giuridicamente fondata, ma di incerto incasso, accettando una somma minore ma di sicuro incasso.

Del resto, è difficile individuare un qualche credito cancellato dall’esdebitamento che non goda di tutela costituzionale (è ad esempio ovvio che ne godono i crediti del lavoratore). E tuttavia in un bilanciamento di interessi (e disposizioni costituzionali) contrapposte, il legislatore sacrifica i diritti dei creditori in vista del ragionevole obiettivo di consentire al fallito incolpevole (ed in genere a tutti gli indebitati) di riprendere la loro attività economica senza il timore di dover versare quasi tutto il percepito ai creditori. E questo sacrificio trova ulteriore giustificazione nella circostanza che - se le procedure fallimentari sono state regolarmente esperite - il fallito non possiede più alcun bene e dunque si tratta di crediti di quasi impossibile soddisfacimento (e nulla dovrebbe più possedere anche il non imprenditore che si sia sottoposto alla procedura di liquidazione del suo patrimonio di cui al d.l. n. 179/2012, conv. in l. n. 212/2012).