

CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle Commissioni Tributarie della Regione Lombardia

Università degli Studi di Milano – Aula Anfiteatro
Milano, 23.2.2018

I RAPPORTI TRA PROCESSO TRIBUTARIO E FALLIMENTO

di Stanislao De Matteis

Giudice tributario presso la CTP di Napoli

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La legittimazione processuale nel giudizio tributario in caso di fallimento. – 3. La dichiarazione di fallimento in pendenza del processo tributario. 4. La capacità processuale del curatore. - 5. Obbligo dell'assistenza tecnica e l'autorizzazione del giudice delegato. – 6. L'inerzia del curatore e la legittimazione processuale del fallito. - 7. Il giudicato nei confronti del fallito tornato *in bonis*. - 8. Ammissione al passivo e riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice fallimentare. - 9. L'impugnabilità dell'estratto di ruolo da parte del curatore. - 10. L'esdebitazione del fallito ed i crediti tributari. – 11. Il fallimento di società di persone. - 12. Rapporti tra processo tributario ed altre procedure concorsuali: in particolare, il concordato preventivo.

1. Premessa

La sentenza dichiarativa di fallimento, a partire dal deposito della decisione in cancelleria,¹ produce significativi effetti nei confronti del fallito, di natura personale, patrimoniale ed, ovviamente, anche processuale.

Tali effetti si manifestano sia nell'ambito del diritto privato che, 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, che nell'ambito del processo civile e, quindi, nel 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.

¹ A seguito della riforma del 2006, nei confronti dei "terzi" la sentenza dichiarativa di fallimento spiega i propri effetti giuridici a decorrere dall'iscrizione nel registro delle imprese ai sensi dell'art. 17, secondo comma, l.fall.

2. La legittimazione processuale nel giudizio tributario in caso di fallimento

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.

Come noto, in tema di legittimazione processuale di un soggetto incorso in una procedura concorsuale, l'art. 43 l.fall., disponendo che “*nelle controversie, anche in corso, relative a rapporti di diritto patrimoniale del fallito compresi nel fallimento, sta in giudizio il curatore*”, stabilisce una “sostituzione processuale” del curatore per tutte le controversie relative ai rapporti di diritto patrimoniale.

Ai sensi di tale disposizione, il fallito perde la legittimazione processuale attiva e passiva rispetto ai beni ed ai diritti assoggettati a spossessamento², mentre il curatore, in sua vece, sta in giudizio per quanto attiene a tutte le controversie, anche in corso, relative a rapporti di diritto patrimoniale: il curatore si *sostituisce*, cioè, al soggetto sottoposto a procedura concorsuale nei giudizi già promossi prima dell'apertura della stessa e provvede personalmente a promuovere quelli diretti al recupero di massa attiva fallimentare.

Orbene, 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 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 è quello della *sostituzione processuale* (art. 81 c.p.c.), se pure caratterizzato da elementi di assoluta peculiarità in quanto 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, dunque, 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,

² L'art. 43 l.fall. comporta la perdita della capacità processuale del fallito, a differenza di quanto avviene, invece, nel concordato preventivo in cui il debitore non perde la legittimazione processuale; *cfr.* DENARO, *Il concordato preventivo non influenza la legittimazione processuale*, in *IlFiscoOggi* del 30 aprile 2007.

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 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.

A riguardo, si parla di legittimazione esclusiva del curatore rimanendo esclusa, alla stregua della normativa fallimentare, una concorrente legittimazione processuale del curatore e del fallito, limitata, quest'ultima, esclusivamente a tutti quei rapporti dei quali il curatore si sia disinteressato.³

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, qual è la controversia - devoluta alla giurisdizione tributaria - avente ad oggetto l'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, 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.

A questa conclusione sono giunte sia la giurisprudenza⁴ che la dottrina⁵ prevalente, sulla scorta di considerazioni inerenti al diritto di difesa e alla diversa valutazione che curatore e fallito possono compiere in merito alla convenienza, o meno, di impugnare l'atto.

3. La dichiarazione di fallimento in pendenza del processo tributario

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.

Sul punto, occorre rammentare che l'interruzione, al pari della sospensione e dell'estinzione, è qualificata generalmente quale "vicenda anomala del processo" che, allo scopo di garantire l'effettività del contraddittorio tra le parti del giudizio e l'inviolabilità del diritto di difesa,⁶ impedisce all'organo giudicante di pervenire alla decisione della controversia.

³ VANNI, *La capacità processuale del fallito in materia tributaria*, in *Il fisco*, 1994, 10501.

⁴ Cass. Civ., 5 novembre 1990, n. 10612, in *Il Fallimento*, 1991, 661

⁵ POZZO, *Capacità processuale del fallito e decorrenza del termine per impugnare l'accertamento notificato al curatore*, in *Giurisprudenza tributaria*, 1996, 74.

⁶ Il principio dell'inviolabilità del diritto di difesa nel processo ha sempre avuto riconoscimento costituzionale, essendo espressamente previsto dalla Costituzione fin dalla sua entrata in vigore all'art. 24,

Tale istituto è stato introdotto nel processo tributario con la riforma attuata con il d.lgs. 546/1992 in cui, all'art. 30, si prevede, tra l'altro, “*un adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile*” e, in particolare, l'introduzione del giudizio tributario della “*disciplina della sospensione, dell'interruzione e dell'estinzione del processo*”.

Nel sistema previgente, invece, era solo prevista una proroga semestrale del termine per la proposizione del ricorso e di tutti gli altri termini pendenti alla data della morte o della sopravvenuta incapacità delle parti o del loro rappresentante.

In ogni caso, la disciplina tributaria deve necessariamente essere coordinata con l'art. 43 l.fall., secondo cui la dichiarazione di fallimento comporta l'interruzione del processo tributario, con la conseguenza che compete al curatore svolgere ogni utile attività diretta alla riattivazione del giudizio.

Pertanto, se la dichiarazione di fallimento interviene successivamente all'instaurazione da parte del contribuente del processo tributario quest'ultimo è interrotto ai sensi dell'art. 43, comma 3, l.fall. (“*L'apertura del fallimento determina l'interruzione del processo*”).

L'interruzione opera di diritto: ciò emerge chiaramente 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, in cui si sottolinea 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.⁷

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.⁸

Com'è stato, infatti, ribadito anche di recente dalla Suprema Corte, 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.⁹

Sul punto, occorre tener ben presente che l'automatismo dell'effetto interruttivo non implica anche, necessariamente, la decorrenza del *dies a quo* del termine per la riassunzione dalla data della dichiarazione di fallimento.

Infatti, al fine del decorso del termine per la riassunzione del processo, 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.

comma 2, mentre il principio del contraddittorio, in sede giurisdizionale, ha assunto espressa rilevanza nella Carta fondamentale a seguito della modifica introdotta all'art. 111 Cost. dalla legge costituzionale n. 2/1999.

⁷ 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. Civ., Sez. Un., 20 marzo 2008, n. 7443), sia la Corte costituzionale (Corte Cost., 21 gennaio 2010, n. 17).

⁸ Sul punto, tra le tante, Cass. Civ., 1 febbraio 2010, n. 2268; Cass. Civ., 15 febbraio 2007, n. 3459.

⁹ Cass. Civ., 28 ottobre 2014, n. 22809.

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.¹⁰

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 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.¹¹

A tal proposito, la giurisprudenza tributaria ha più volte affermato il principio secondo cui, ove la notifica del provvedimento impositivo sia avvenuta prima della dichiarazione di fallimento, l’Amministrazione creditrice non è giuridicamente tenuta a reiterare la notifica dell’atto.¹²

4. La capacità processuale del curatore

L’art. 43 l.fall. prevede la legittimazione del curatore a stare in giudizio, sia per le controversie pendenti alla data di dichiarazione del fallimento, sia per l’instaurazione di nuove azioni giudiziarie, sempre, comunque, rivolte all’accertamento ed alla tutela di diritti a contenuto patrimoniale.

In particolare, la giurisprudenza ha più volte affermato il principio secondo il quale 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.¹³

In ragione di ciò la giurisprudenza e la dottrina hanno concordemente ritenuto che gli avvisi di accertamento per imposte, pene pecuniarie, soprattasse ed interessi, dovuti in relazione a fatti verificatisi *prima* della dichiarazione di fallimento del contribuente, ancorché intestati a quest’ultimo, sono opponibili alla curatela, mentre quelli formati in epoca *successiva* devono necessariamente indicare, quale destinataria,

¹⁰ Cass. Civ., 7 marzo 2013, n. 5650, e per la giurisprudenza di merito Trib. Milano, ord., 27 marzo 2014, in *Il Fallimento*, 2014, 1205. Inoltre, 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. Civ., 11 febbraio 2010 n. 3085; Cass. Civ., 23 marzo 2001, n. 4203).

¹¹ Cass. Civ., 23 marzo 2010, n. 3085.

¹² Comm. Trib. Reg., Roma, sent., 23 luglio 2009, n. 289, secondo cui “*non sussiste alcun obbligo di una successiva notifica dell’avviso di accertamento nel momento in cui interviene il fallimento, laddove la curatela succede ai rapporti precedenti la data del fallimento, incombendo al curatore di verificare eventuali pendenze tributarie*”.

¹³ *Ex multis*, Cass. Civ., 9 febbraio 2010, n. 2802, in *Giurisprudenza tributaria*, 2010, 702; Cass. Civ., 1 giugno 2007, n. 12893.

l'impresa assoggettata alla procedura concorsuale e, quale legale rappresentante della medesima, il curatore.¹⁴

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 disporre e di goderne.¹⁵

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.¹⁶

5. Obbligo dell'assistenza tecnica e l'autorizzazione del giudice delegato

Nella disciplina precedente all'entrata in vigore del d.lgs. 546/1992, nella vigenza del d.p.r. n. 636/1972, il contribuente poteva adire l'autorità giudiziaria tributaria personalmente e senza alcuna necessità dell'assistenza tecnica, indipendentemente dal valore del giudizio.

Il curatore fallimentare, pertanto, acquisita l'autorizzazione del giudice delegato ad impugnare l'atto impositivo innanzi alle Commissioni Tributarie, poteva stare in giudizio personalmente.

Con l'art. 12 d.lgs. n. 546/1992 si è avuta una significativa innovazione nel processo tributario in quanto è stato introdotto l'obbligo, ad eccezione delle controversie con valore inferiore ad € 2.582,28, dell'assistenza tecnica da parte di un difensore abilitato.

Inoltre, l'assenza di chiare indicazioni delle norme relative al processo tributario, ha indotto il Ministero delle Finanze ad emettere la Circolare n. 291/E del 18 dicembre 1996, con cui si escludeva che il curatore potesse assumere la veste di difensore tecnico.¹⁷

¹⁴ Cass. Civ., 9 febbraio 2010, n. 2802, cit.; in senso conforme, Cass. Civ., 18 giugno 2009, n. 14144; Cass. Civ., 1 giugno 2007, n. 12893.

¹⁵ Cass. Civ., 23 aprile 1993, n. 4776.

¹⁶ Cass. Civ., 28 aprile 1997, n. 3667.

¹⁷ In dottrina si veda, FERRAU, *Curatore fallimentare e assistenza tecnica nel fallimento*, in *Corriere tributario*, 1997, 1244; ID, *Quando il curatore fallimentare può stare in giudizio personalmente*, in *Corriere tributario*, 1997, 967.

Tra l'altro, la norma sopra citata deve essere coordinata con l'art. 31, comma 3, l.fall., secondo cui il curatore non può assumere le veste di avvocato nei giudizi che riguardano il fallimento.

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).

Dunque, nella disciplina attualmente in vigore, il curatore, una volta valutata la *convenienza* impugnare atto, deve ottenere la necessaria autorizzazione del giudice delegato e provvedere alla nomina di legale per l'instaurando giudizio.

Sul punto si osserva che la legittimazione del curatore fallimentare a stare in giudizio deriva direttamente dalla legge, ma l'efficacia della sua attività processuale è condizionata all'autorizzazione del giudice delegato, ai sensi dell'art. 31 l.fall. che, per orientamento ormai consolidato, può intervenire anche tardivamente, con l'effetto di sanare con efficacia retroattiva l'irregolarità degli atti precedenti.

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, cioè, na sanatoria con effetti *ex tunc* anche nel caso in cui l'autorizzazione ad agire o a resistere sia data nel successivo giudizio d'impugnazione.¹⁸

Sulla questione occorre, altresì, sottolineare che la sanatoria retroattiva opera indipendentemente dal verificarsi di *decadenze* meramente processuali (quale la scadenza del termine per impugnare) con il solo limite dei *diritti quesiti* di natura sostanziale, 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, sempre che il giudice non abbia già dichiarato la inammissibilità del gravame.¹⁹

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.*).

6. L'inerzia del curatore e la legittimazione processuale del fallito

Come detto, la dichiarazione di fallimento produce una serie di effetti nei confronti del fallito, di natura personale, patrimoniale e processuale.

In merito a questi ultimi, il fallito perde la capacità processuale attiva e passiva relativamente a quelle controversie che vertono in materia di diritti patrimoniali compresi nel fallimento; per i giudizi, invece, che si riferiscono a diritti o azioni a contenuto non patrimoniale (come ad esempio l'azione di riconoscimento della paternità), il fallito rimane dotato di legittimazione processuale sia attiva che passiva.

¹⁸ Si veda in giurisprudenza, Cass. Civ. 11 settembre 2007, n. 19087 (nella specie la Suprema Corte 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).

¹⁹ (Cass. Civ., 17 luglio 2007, n. 15939).

Tuttavia, con riguardo alle controversie tributarie relative all'accertamento di crediti sorti prima della dichiarazione di fallimento, occorre evidenziare preliminarmente che, a seguito della dichiarazione di fallimento, il contribuente non è privato della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario; ciò comporta che, in linea di principio, la dichiarazione di fallimento non priva il contribuente del legittimo diritto di impugnare gli atti impositivi relativi a periodi anteriori alla dichiarazione di fallimento.²⁰

A riguardo la giurisprudenza, sin dai tempi più risalenti, ha sostenuto, per garantire la tutela del fallito, che nel contenzioso tributario la legittimazione del curatore non esclude quella del fallito, il cui diritto alla difesa, soprattutto quando la definizione del rapporto tributario sia suscettibile di effetti penali, deve essere sempre tutelato; a tal fine, infatti, gli accertamenti tributari devono essere sempre portati a conoscenza del fallito, anche da parte del curatore, se non vi abbia previamente provveduto l'Ente impositore.²¹

Come sostenuto dalla Suprema Corte, l'accertamento tributario 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 o, comunque, della loro idoneità ad incidere sulla gestione delle attività o 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.²²

Occorre però tener ben presente che la legittimazione del fallito si presenta sempre come una "deroga eccezionale" all'esclusività della legittimazione del curatore a proporre ricorso davanti alla Commissione tributaria, giustificata solo in determinate circostanze.²³

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 al Giudice tributario.

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

²⁰ In dottrina si veda POLLIO, *La dichiarazione di fallimento non priva il contribuente del diritto di impugnare gli atti impositivi*, in *Il fallimento*, 2006, 733. In giurisprudenza, tra le tante, Cass. Civ., 22 marzo 2006, nn. 6392 e 6393, con nota di ZENATI, *Il fallito conserva la legittimazione ad impugnare gli avvisi di accertamento*, in *Giurisprudenza tributaria*, 2006, 498.

²¹ Con riferimento all'obbligo informativo nei confronti del fallito, va opportunamente segnalato che, potendosi ipotizzare la violazione dei doveri che derivano dalla funzione, l'omissione di tale attività potrebbe comportare gravi responsabilità a carico del curatore. Chiaramente, nulla è imputabile al curatore qualora la decisione di non costituirsi in giudizio o di abbandonarlo, non sia ascrivibile a titolo di colpa grave, sempre che il fallito o gli amministratori della società fallita siano stati opportunamente informati.

²² Cass. Civ., 30 aprile 2014, n. 9434; Cass. Civ., 18 marzo 2014, n. 6248; Cass. Civ., 24 febbraio 2006, n. 4253; Cass. Civ., 14 maggio 2002, n. 6937; Cass. Civ., 20 novembre 2000, n. 14987.

²³ In giurisprudenza è stato affermato che, 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 abbia preso parte al processo, 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. Civ., 14 maggio 2012, n. 7448).

Sul punto giova osservare che per inerzia del Curatore si intende il totale disinteresse degli organi fallimentari in ordine all'opportunità di proporre o meno ricorso.²⁴

Per la legittimazione straordinaria del fallito non è sufficiente che la curatela si sia astenuta da iniziative processuali, ma occorre che si sia "totalmente disinteressata" della vicenda processuale, rimettendone esplicitamente o implicitamente la gestione al fallito stesso;²⁵ non può parlarsi, dunque, di inerzia quando la mancata attivazione degli organi della procedura è conseguenza di una negativa valutazione di questi ultimi circa la convenienza della controversia.²⁶

Esprimendosi in tema di inerzia, la giurisprudenza di legittimità ha più volte statuito che essa non sussiste ogni qualvolta il curatore abbia correttamente esposto, dopo aver valutato l'opportunità di tutela giurisdizionale nonché i margini di tutela ottenibili in sede contenziosa, le ragioni ostative alla proposizione del ricorso; pertanto, la diligente e corretta valutazione dei margini di insuccesso connesse all'impugnazione giudiziale impedisce la configurabilità della condotta "inerte".²⁷

Con altre parole, la legittimazione processuale di un soggetto dichiarato fallito, per i rapporti patrimoniali compresi nel fallimento, può eccezionalmente riconoscersi soltanto nel caso di disinteresse o inerzia degli organi preposti al fallimento e non anche quando detti organi si siano concretamente attivati ed abbiano ritenuto non conveniente intraprendere o proseguire la controversia. Pertanto il fallito difetta di legittimazione ad impugnare una decisione emessa nei confronti del curatore del fallimento, non essendo in tal caso ravvisabile disinteresse degli organi fallimentari, ma una valutazione circa l'opportunità della proposizione dell'impugnazione.²⁸

La rinuncia ad impugnare costituisce, in difetto di contrari elementi di giudizio, una forma di esercizio del potere processuale e non una manifestazione di disinteresse dei confronti della difesa giudiziale. Perciò tale rinuncia non è idonea a giustificare la legittimazione del fallito a gestire il rapporto tributario di cui la curatela si sia "disinteressata".

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.

²⁴ Cass. Civ., 22 luglio 2005, n. 15369.

²⁵ Cass. Civ., 25 ottobre 2013, n. 24159; in senso conforme, Cass. Civ., 20 marzo 2012, n. 4448, CTP Varese, sent. n. 113/11/2013.

²⁶ Cass. Civ., 22 luglio 2005, n. 15369.

²⁷ Cass. Civ., 19 settembre 2013, n. 21459.

²⁸ Cass. Civ., 18 maggio 2007, n. 11572; Cass. Civ., 21 maggio 2007, n. 9710; Cass. Civ., 16 dicembre 2004, n. 23435.

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.²⁹

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 sia cominciato a decorrere fino all'effettiva conoscenza dell'esistenza dell'atto impugnabile.

Tra l'altro, in linea con tale interpretazione, la giurisprudenza ha chiarito che, in caso di omessa notifica dell'atto impositivo, il ricorso tributario è proponibile, a pena di decadenza, entro sessanta giorni dall'effettiva conoscenza del provvedimento da parte del fallito.³⁰

In giurisprudenza si è altresì osservato che la perdita della capacità processuale del fallito, a seguito della dichiarazione di fallimento, non è 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,³¹ sicché nell'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*",³² senza che il terzo possa proporre l'eccezione né il giudice possa rilevare d'ufficio il difetto di capacità.³³

Ne deriva 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,

²⁹ Tuttavia 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.

³⁰ Cass. Civ., 28 aprile 1997, n. 3667.

³¹ Con specifico riferimento al giudizio avente ad oggetto il rapporto tributario, si vedano, Cass. Civ., Sez. Un., 14 maggio 2002, n. 6937; Cass. Civ., 20 dicembre 2006, n. 27263; Cass. Civ., 6 febbraio 2009, n. 2910.

³² In giurisprudenza, si vedano: Cass. Civ., Sez. Un., 24 dicembre 2009, n. 27346; Cass. Civ., 14 maggio 2012, n. 7448; Cass. Civ., 11 ottobre 2012, n. 17367, che definiscono la legittimazione del fallito "di tipo vicario o suppletivo"

³³ Cass. Civ., 2 luglio 2010, n. 15713; Cass. Civ., 4 marzo 2011, n. 5226; Cass. Civ., 13 dicembre 2012, n. 22925. 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, 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. Civ., 9 marzo 2011, n. 5571).

riassunto o proseguito da o nei suoi nei 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.³⁴

7. Il giudicato nei confronti del fallito tornato *in bonis*

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, tale titolo giudiziale, essere fatto valere soltanto nei confronti del fallito che abbia riacquisito la sua capacità tornando *in bonis*.³⁵

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*

³⁴ Cass. Civ., 5 aprile 2012, n. 5494.

³⁵ Cfr. Cass. Civ., 10 dicembre 2010, n. 24963; Cass. Civ., 4 marzo 2011, n. 5226. Lo stesso principio è stato enunciato, sia pure sotto diversa angolazione, da Cass. Civ., 18 marzo 2014, n. 6248, 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.

fallito è caratterizzata da elementi di peculiarità e resta subordinata e limitata alle valutazioni di opportunità del primo".³⁶

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 combinato disposto degli artt. 33 del d.lgs. n. 112/1999 e 88 del D.P.R. n. 602/1973, la domanda di insinuazione va proposta dal concessionario (oggi agente della riscossione) avvalendosi esclusivamente dell'estratto del ruolo (v. *infra*) e, anche qualora il credito risulti contestato dinanzi al giudice tributario o il curatore intenda impugnare la cartella esattoriale, il Giudice delegato 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.³⁷

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.³⁸

Proprio 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,

³⁶ Cass. Civ., 24 luglio 2004, n. 16816.

³⁷ Cass. Civ., 5 aprile 2012, n. 5494.

³⁸ Cass. Civ., 2 aprile 2004, n. 6502; Cass. Civ., 23 marzo 2004, n. 5727.

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 precostituirsi 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 esplicitare alcuna efficacia nei confronti dei creditori concorsuali.³⁹

³⁹ Cfr. Cass. Civ., 5 aprile 2012, n. 5494, 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*

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 è parte il debitore fallito, va dunque interpretata la massima tratteggiata secondo cui l'accertamento tributario in materia di imposte dirette 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.⁴⁰

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.⁴¹

In sostanza, può quindi affermarsi che 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.⁴²

Diversamente, nel caso in cui il curatore fallimentare sia subentrato nel processo iniziato dal contribuente espressamente dichiarando di agire "*in rappresentanza del fallito*" e non della massa dei creditori, la sentenza di merito spiega 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.

emesso dall'Agenzia delle Entrate, previa verifica della sola natura concorsuale del credito e della sussistenza dei privilegi richiesti".

⁴⁰ Cass. Civ., 20 dicembre 2006, n. 27263; Cass. Civ., 19 marzo 2007, n. 6476; Cass. Civ., 6 febbraio 2009, n. 2910; Cass. Civ., 18 marzo 2014, n. 6248; Cass. Civ., 30 aprile 2014, n. 9434.

⁴¹ Cass. Civ., 26 ottobre 2011, n. 22277.

⁴² Cass. Civ., 24 luglio 2014, n. 16816.

8. Ammissione al passivo e riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice fallimentare

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.

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

Tuttavia, occorre preliminarmente rilevare che l'ammissione al passivo dei crediti erariali deve essere coordinata sia con il principio dell'esclusività del foro fallimentare, con la conseguenza che *tutti* i creditori, per poter partecipare al riparto dell'attivo, devono (al fine di garantire il principio della *par condicio creditorum*) insinuarsi allo stato passivo ai sensi degli artt. 52 e 92 l.fall., sia con le disposizioni normative che prevedono la giurisdizione speciale tributaria in ordine alle controversie in ordine all'*an* e al *quantum* dei crediti tributari.⁴³

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 delegato è, dunque, sottratta ogni indagine relativa all'esistenza e quantificazione dell'obbligazione tributaria, alla ritualità del procedimento impositivo, devolute alla giurisdizione esclusiva delle Commissioni Tributarie.⁴⁴

Ad egli compete l'indagine sulla concorsualità del credito e, quindi, sulla sua anteriorità al fallimento, sulla idoneità della documentazione prodotta a sostegno della pretesa azionata e sull'esistenza di eventuali privilegi.⁴⁵

Ne consegue che, ad esempio, il curatore non può eccepire in sede di progetto la prescrizione o del credito tributario, la decadenza dell'ente impositore dalla potestà di pretendere il tributo, non avendo il giudice delegato la giurisdizione sull'esistenza del credito.

⁴³ Trib. Reggio Calabria, 23 marzo 2007, n. 425, in *Fallimento*, 2007, 1353, con nota di ZANICHELLI, *Riscossione tramite ruolo e giurisdizione sull'accertamento dei crediti previdenziali*.

⁴⁴ Cass. civ., Sez. Un., 18 ottobre 2005, n. 20112; Cass. civ., Sez. Un., 12 dicembre 2001, n. 15715. In dottrina, DEL FEDERICO, *Profili di specialità ed evoluzione giurisprudenziale nella verifica fallimentare dei crediti tributari*, in *Fallimento*, 2009, 1369; QUATRARO, *I rapporti fra le procedure concorsuali ed il fisco*, in *Diritto fallimentare*, 2008, I, 516.

⁴⁵ Al giudice fallimentare è 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).

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. 296/2006 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 deve essere avanzata solo con ricorso al Giudice tributario, 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 stato 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.

Come si è rilevato, dunque, 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 che abbia accertato definitivamente in sede tributaria il credito tributario.

È pacifico, allora, 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.⁴⁶

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*”.⁴⁷

Si ritiene, pertanto, 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 solo crediti tributari, la cognizione in sede di opposizione spetta sempre ed unicamente al giudice tributario. In difetto di tempestiva impugnazione, la cartella di pagamento diventa definitiva 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

⁴⁶ Cass. Civ., 6 giugno 2014, n. 12789.

⁴⁷ Cass. Civ., 31 marzo 2014, n. 7493, in *Il Fallimento*, 2015, 73, decisione 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, secondo cui l'atto dell'amministrazione finanziaria doveva ritenersi, in questi casi, legittimo.

Si riteneva, infatti, 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, 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. Civ., 14 maggio 2010, n. 11784; Cass. Civ., 9 febbraio 2010, n. 2806).

Con la decisione n. 7493 del 31 marzo 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*, 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 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, mediatamente, alla collettività dei creditori.

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.

9. L'impugnabilità dell'estratto di ruolo da parte del curatore

L'autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo costituisce un tema molto dibattuto in giurisprudenza, che ha dato luogo a diverse pronunce contrastanti, tanto che la relativa questione è stata rimessa⁴⁸ alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, che si sono ancora pronunciate con sentenza n. 19704 del 2.10.2015⁴⁹.

Una prima corrente giurisprudenziale era orientata nel senso della non ammissibilità del ricorso contro il ruolo, attesa la sua natura di "atto interno" all'Amministrazione, impugnabile solo per vizi propri e nei casi in cui sia notificato autonomamente rispetto alla cartella, assumendo per conseguenza natura impositiva.⁵⁰

Pertanto, secondo tale interpretazione, in difetto della notifica di un atto nel quale il ruolo fosse stato trasfuso, vi sarebbe stata la carenza di un interesse concreto ad attuale, *ex* articolo 100 c.p.c., ad impugnare una imposizione che mai è venuta ad esistenza.

Un secondo orientamento, invece, perveniva ad affermare con chiarezza l'autonoma impugnabilità del ruolo attraverso il suo "estratto", sulla premessa che proprio il d.lgs. n. 546/1992, all'articolo 19, prevede l'impugnabilità sia della cartella

⁴⁸ La questione è stata rimessa alle Sezioni Unite con ordinanza interlocutoria dell'11 luglio 2014, n. 16055.

⁴⁹ In *Giur. it.*, 2016, 1983.

⁵⁰ Cass. Civ., 19 marzo 2014, n. 6395; Cass. Civ., 15 marzo 2013, n. 6610; Cass. Civ., 20 marzo 2013, n. 6906.

che del ruolo.⁵¹ L'estratto di ruolo sarebbe stato, quindi, autonomamente impugnabile in quanto altro non è che una riproduzione di una parte del ruolo.⁵²

Inoltre, a sostegno di tale tesi, si osservava che qualsiasi atto che porta a conoscenza del contribuente una pretesa fa sorgere immediatamente in capo al destinatario l'interesse *ex* articolo 100 c.p.c. a chiarire, con una decisione idonea ad acquisire effetto non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e quindi ad invocare una tutela giurisdizionale.

Prima dall'attesa decisione dell'organo nomofilattico, si era anche rilevato come il dibattito in corso fosse destinato ad una specifica soluzione in considerazione del fatto che per la Cassazione, con orientamento oramai stratificato,⁵³ 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.⁵⁴

Si era, dunque, notato che, stante la sufficienza ai fini dell'ammissione allo stato passivo del mero ruolo, doveva ritenersi sempre possibile la contestazione del curatore e, quindi, l'impugnazione del ruolo da parte del curatore il quale, viceversa, sarebbe stato spogliato di ogni tutela. Non v'era dubbio, pertanto, che in un sistema, quale quello di verifica del passivo in sede concorsuale, in cui l'agente alla riscossione può far accertare il credito mediante produzione dell'estratto del ruolo, il curatore che intendesse contestare la pretesa tributaria fosse sempre legittimato all'autonoma impugnazione del ruolo medesimo, secondo quanto previsto dal d.lgs. n. 465 del 1992, art. 19, lett. d), senza alcuna necessità di attendere la previa notifica della cartella esattoriale.⁵⁵

Ma se l'organo del fallimento è pienamente edotto della pretesa erariale con la comunicazione del ruolo contenuta nella domanda di ammissione, ha da quel momento⁵⁶ la possibilità, ai sensi dell'art. 19 del d. lgs. n. 465/92, di opporsi a detta pretesa impugnando il ruolo dinanzi alle competenti Commissioni Tributarie.

A conclusione di queste brevi osservazioni deve notarsi come la cassazione, con la citata sentenza n. 19704/2015, abbia concluso in modo parzialmente differente stabilendo che si può impugnare la cartella di pagamento della quale il curatore sia venuto a conoscenza a mezzo della domanda di ammissione allo stato passivo

⁵¹ Cass. Civ., 9 gennaio 2010, n. 724; Cass. Civ., 18 novembre 2008, n. 27385.

⁵² In argomento, *cf.* BUONAURO, *Impugnabilità dell'estratto di ruolo nel processo tributario*, in questa *Rivista*, 3/2014, 140.

⁵³ Cass. Civ., 26 febbraio 2008, n. 5063; Cass. Civ., 31 maggio 2011, n. 12019; Cass. Civ., 14 marzo 2013, n. 6520; Cass. Civ., 15 marzo 2013, n. 6646; Cass. Civ., 17 marzo 2014, n. 6126, in *Il Fallimento*, 2014, 882, con nota riassuntiva di LA CROCE, *L'insinuazione al passivo dei crediti tributari dall'ermeneutica dell'apparenza alle antinomie irrisolte*; Cass. Civ., 25 febbraio 2015, n. 3876. Più recentemente, nello stesso senso *cf.* Cass. Civ., 9 ottobre 2017, n. 23576.

⁵⁴ Cass. Civ., 17 marzo 2014, n. 6126.

⁵⁵ Cass. Civ., 9 dicembre 2014, n. 25863.

⁵⁶ Cass. Civ., 9 dicembre 2014, n. 25863, secondo cui "l'organo del fallimento è pienamente edotto della pretesa erariale con la comunicazione del ruolo contenuta nella domanda di ammissione e che, ai sensi del D.Lgs. n. 465 del 1992, art. 19, ha da quel momento la possibilità di opporsi a detta pretesa impugnando il ruolo dinanzi alle competenti Commissioni Tributarie, senza alcuna necessità che gli venga previamente intimato il pagamento".

fondata sul ruolo. In seguito alla sentenza delle SU il curatore, cioè, non è legittimato ad impugnare l'estratto di ruolo, bensì la cartella indicata nell'estratto di ruolo assumendosi, in via principale, che essa non è stata mai notificata, con il conseguente verificarsi della decadenza dal potere impositivo, e, in via subordinata, che ove mai notificata, si è verificata la prescrizione tra la data di notifica e quella di insinuazione allo stato passivo⁵⁷. E ciò senza potersi tacere che, ad avviso di taluna dottrina⁵⁸, la sentenza a SU della cassazione avrebbe operato un vero e proprio ribaltone, escludendo in radice ogni possibile ammissione allo stato passivo fondata sul mero ruolo (non notificato al curatore).

In effetti, il cd. estratto ruolo – sulla cui scorta il concessionario pretende l'ammissione allo stato passivo – è un mero “documento” (“*un elaborato informatico.... contenente gli.... estremi della cartella*”, quindi unicamente gli elementi di un atto impositivo) formato dal concessionario della riscossione che non contiene (né per sua natura può contenere) nessuna pretesa impositiva, né diretta né indiretta.

L'estratto di ruolo - ci ricordano ancora le Sezioni Unite - si distingue dal ruolo in quanto atto che, a differenza dell'altro - contemplato dagli artt. 10, lett. b), e 11 del DPR 602/73 - “*non è specificamente previsto da nessuna disposizione di legge vigente*”, ed è un atto formato in via unilaterale dal concessionario della riscossione, che non contiene nessuna pretesa impositiva, diretta o indiretta, essendo l'esattore carente del relativo potere.

Con la conseguenza, proseguono le Sezioni Unite, che detto documento è “*indiscutibilmente*” atto non impugnabile.

Dunque, la prova del credito, ai fini dell'insinuazione al passivo, non può essere data attraverso la mera produzione dell'estratto del ruolo.

Viceversa, il “*ruolo*” è un atto amministrativo impositivo (fiscale, contributivo o di riscossione di altre entrate allorché sia previsto come strumento di riscossione coattiva delle stesse) proprio ed esclusivo dell’ “*ufficio competente*” (cioè dell’ ente creditore impositore), quindi “*atto*” che, siccome espressamente previsto e regolamentato da norme legislative primarie, deve ritenersi tipico sia quanto alla forma che quanto al contenuto sostanziale.

Ed allora è il “*ruolo*” (non “*l'estratto di ruolo*”) a costituire il titolo per l'ammissione allo stato passivo, qui dovendosi precisare, con le Sezioni Unite, che: “*il ruolo è atto che deve essere notificato e la sua notificazione coincide con la notificazione della cartella di pagamento; è atto impugnabile; il termine iniziale per calcolare i “sessanta giorni dalla data di notificazione dell’ atto impugnato” (fissati a espressa “pena di inammissibilità” dalla prima parte del medesimo art. 21 per l’impugnazione di qualsiasi “atto impugnabile”) coincide con quello della “notificazione della cartella di pagamento”; entro il suddetto termine pertanto il debitore, giusta i principi generali, a seconda del suo interesse, può impugnare entrambi gli atti (“ruolo” e “cartella di pagamento”) contemporaneamente ovvero anche solo uno dei due che ritenga viziato, con l’ovvio corollario che la nullità di un atto non comporta quella degli atti precedenti né di quelli successivi*

⁵⁷ Sulla questione va ricordato che, secondo Cass. SU, 13 giugno 2017, n. 14648, in www.ilfallimentarista.it, con nota di DI NOSSE, “*Ove, in sede di ammissione al passivo fallimentare, sia eccepita dal curatore la prescrizione del credito tributario successivamente alla notifica della cartella di pagamento, viene in considerazione un fatto estintivo dell’obbligazione e, poiché trattasi di questione riguardante l’“an” ed il “quantum” del tributo, la giurisdizione sulla relativa controversia spetta al giudice tributario. Ne consegue che il giudice delegato deve ammettere il credito in oggetto con riserva, anche in assenza di una richiesta di parte in tal senso*”.

⁵⁸ Cfr. GRAZIANO, *Garantita al privato la facoltà di ottenere una tutela anticipata*, in *Guida al diritto*.Isole24ore, n. 44/2015, 44.

che ne sono indipendenti e quindi che la nullità della cartella di pagamento non comporta necessariamente quella del ruolo mentre la nullità del ruolo determina necessariamente la nullità anche della cartella, questa essendo giuridicamente fondata su quel ruolo e, pertanto, "dipendente" dallo stesso".

Né potrebbe argomentarsi, in senso diverso, dalla possibilità riconosciuta dalla citata sentenza a SU dell'impugnazione degli atti indicati nell'estratto di ruolo che il contribuente (qui il curatore) dichiara di aver conosciuto mercé la consegna (*i.e.*, la trasmissione a mezzo pec) dell'estratto.

Ammettere il credito del concessionario con riserva all'esito del giudizio innanzi al giudice tributario significherebbe infatti, in presenza di vizi della pretesa tributaria, onerare il curatore dell'impugnazione (innanzi al giudice munito di giurisdizione) delle cartelle indicate negli estratti di ruolo in qualche modo "*al buio*": ossia senza sapere se poi, nel giudizio così instaurato, verrà fornita prova dell'avvenuta notifica delle cartelle al fallito e, per questa via, precluso l'esame delle doglianze sollevate dal fallimento.

E ciò in contrasto (non solo con il principio di ragionevole durata del processo, ma anche) con il superiore principio di economia dei mezzi processuali che impone al creditore di depositare (al fine di evitare un inutile giudizio) già nella fase di verifica dei crediti innanzi al giudice delegato (e non solo nel giudizio tributario) le relate di notifica delle cartelle indicate negli estratti di ruolo che il curatore dichiara di aver conosciuto solo perché indicate nel citato documento anche in ossequio al principio di uguaglianza, dal punto di vista della ragionevolezza⁵⁹, e di leale e corretta collaborazione tra le parti (v. art. 10, comma 1, l. n. 212/2000, successivo al d.p.r. n. 112/1999).

Collaborazione tra le parti, principio di economia processuale, di uguaglianza e di ragionevole durata del processo che dovrebbero suggerire al concessionario di provare (innanzi al giudice delegato ovvero in questa sede) la rituale notifica delle cartelle richiamate negli estratti di ruolo, essendo sul punto sorta specifica contestazione da parte degli organi della procedura.

10. L'esdebitazione del fallito ed i crediti tributari

Questione diversa è quella dell'incidenza sul rapporto tributario della cd. esdebitazione.

L'esdebitazione è un beneficio, previsto dalla legge fallimentare, che consente all'imprenditore - persona fisica - dichiarato fallito, di potersi "*liberare*" dei debiti che residuano nei confronti dei creditori non soddisfatti dopo la chiusura del fallimento.

Più precisamente, l'art. 142 l.fall. (così come introdotto dal d.lgs. n. 5/2006), prevede che, a determinate condizioni, il cui accertamento rientra nelle competenze

⁵⁹ Il parametro della ragionevolezza, viene da sempre sistematicamente utilizzato dalla Corte costituzionale per vagliare la conformità delle leggi alla Costituzione, talvolta in stretta connessione con il principio di uguaglianza di cui all'art. 3 (sul rapporto fra uguaglianza e ragionevolezza v. Corte cost., 28 marzo 1996, n. 89, in *Giust. pen.*, 1996, I, 206. Da ultimo, v. Corte cost., 5 aprile 2012, n. 78, in *Contratti*, 2012, 445), ma talaltra come parametro a sé stante: cfr., fra le tante, Corte cost., 19 luglio 2000, n. 299, in *Giust. civ.*, 2000, I, 3082, che ha giudicato incostituzionale, per violazione del principio di ragionevolezza, una certa previsione di legge in quanto incongrua rispetto alle finalità che con essa si volevano perseguire.

del Tribunale fallimentare, “*il fallito persona fisica è ammesso al beneficio della liberazione dai debiti residui nei confronti dei creditori concorsuali non soddisfatti?*”.

Pertanto, al ricorrere di determinati requisiti⁶⁰, il Tribunale, con il decreto di chiusura del fallimento o su ricorso del debitore può concedere l'esdebitazione, dichiarando *inesigibili* i debiti non soddisfatti integralmente che, in tal modo, vengono estinti.

In ragione di ciò i creditori non potranno richiedere il pagamento di interessi, né potranno pretendere dal debitore il pagamento di debiti residui di cui erano titolari, ammessi allo stato passivo, che il fallito non è stato in grado di soddisfare integralmente, né di quei debiti anteriori alla procedura di fallimento, di cui erano titolari i creditori che non hanno depositato domanda di ammissione al passivo (in tal caso, però, l'esdebitazione opera solo per la sola eccedenza alla percentuale attribuita nel concorso ai creditori di pari rado).

Restano, invece, esclusi dall'esdebitazione, come sancito dall'art. 142, terzo comma, l.fall.:

a) i debiti relativi agli obblighi di mantenimento e alimentari e, comunque, le obbligazioni derivanti da rapporti estranei all'esercizio dell'impresa;⁶¹

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.

Come evidenziato dalla giurisprudenza più recente,⁶² emerge fin da una prima lettura, che i crediti tributari non siano esplicitamente esclusi dall'esdebitamento; osservazione, questa, non priva di rilievo, atteso che in altre disposizioni il legislatore si è preoccupato di dettare specifiche disposizioni attinenti ai crediti tributari (*cf.* art. 182 *ter*, l.fall.).

Inoltre, occorre rilevare che il regime dei debiti tributari è regolato dalla L.3/2012 (come modificata ed integrata dal d.l. n. 179/2012 conv. in l. 212/2012), la quale ha riconosciuto l'operatività del principio di “esdebitamento” anche nei confronti di soggetti non contemplati dalla legge fallimentare.

Orbene, per escludere dall'ambito applicativo dell'esdebitazione i crediti tributari, si potrebbe sostenere che le obbligazioni tributarie sarebbero “*estraneae all'esercizio*

⁶⁰ I requisiti che devono sussistere al fine della concessione dell'esdebitazione sono di carattere oggettivo e soggettivo. Devono, infatti, essere soddisfatti alcuni requisiti *oggettivi*, quali: (i) la procedura fallimentare deve essere stata dichiarata chiusa per effetto della ripartizione dell'attivo risultante dal fallimento attraverso un piano di riparto (condizione, questa, che può essere soddisfatta anche quando la chiusura del fallimento è stata determinata dal mancato deposito di domande di ammissione al passivo oppure in ragione del pagamento totale dei crediti); (ii) i creditori concorsuali devono inoltre essere stati, almeno in parte, soddisfatti. Inoltre, è richiesto il rispetto di alcuni requisiti *soggettivi*, poiché il beneficio dell'esdebitazione può essere concesso solo agli imprenditori che abbiano improntato il proprio comportamento a principi di correttezza e di trasparenza nei confronti della procedura fallimentare; l'imprenditore infatti: (i) deve aver cooperato con gli organi della procedura fallimentare, mettendo a disposizione tutte le informazioni e la documentazione necessaria ad accertare lo stato d'indebitamento della fallita; (ii) non deve aver ritardato o contribuito a ritardare lo svolgimento della procedura fallimentare; (iii) deve aver consegnato al curatore fallimentare tutta la corrispondenza riguardante i rapporti compresi nel fallimento; (iv) non deve aver rappresentato una situazione contabile dell'impresa fallita diversa dalla realtà, attraverso comportamenti diretti a distrarre l'attivo dal patrimonio dell'impresa oppure esponendo passività inesistenti; (v) non deve aver beneficiato di esdebitazione nei dieci anni precedenti.

⁶¹ 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).

⁶² Cass. Civ., ord. Interlocutoria, 30 ottobre 2014, n. 23129.

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.

Per tradizione, con tale locuzione 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 sino 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.

Secondo una singolare ed isolata interpretazione, tra questi rientrerebbero i debiti tributari in quanto il debito tributario non sarebbe assunto in ragione della qualità di imprenditore rivestita dal debitore, nè con finalità di impresa, poiché, sarebbe 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, secondo tale impostazione, può sorgere "in occasione" dell'attività di impresa, ma non è un debito "inerente" all'attività di impresa e, pertanto, dovrebbe ritenersi ricompreso nei "rapporti estranei all'esercizio dell'impresa" di cui all'art. 142, comma 3, lett. a)".

Tale tesi, come osservato anche dalla Suprema Corte, non può essere avallata atteso che 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)".⁶³

Né pare possibile, per escludere dall'ambito applicativo dell'esdebitazione i crediti tributari, invocare l'art. 53 Cost. e quindi la inderogabilità dei crediti tributari in quanto espressione del dovere di ogni soggetto di concorrere alle spese pubbliche, il che condurrebbe "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".⁶⁴

È difficile, infatti, individuare un qualche credito cancellato dall'esdebitamento che non goda di tutela costituzionale (è ad esempio ovvio che ne godono i crediti del lavoratore).

Ciò che occorre tenere in considerazione è che l'esdebitazione si pone come un "aiuto" che permette all'imprenditore fallito di poter avviare una nuova attività di

⁶³ Cass. Civ., n. 23129/2014, *cit.*

⁶⁴ Cass. Civ., n. 23129/2014, *cit.*

impresa senza dover sopportare il peso di debiti residui derivanti dal fallimento ormai chiuso, poiché vengono, di fatto, azzerate tutte le posizioni debitorie fallimentari.

Il legislatore, dunque, in vista di un bilanciamento di interessi (e disposizioni costituzionali) contrapposte, sacrifica i diritti dei creditori, in ragione dell'obiettivo di consentire al fallito incolpevole (ed in genere a tutti gli indebitati) di riprendere la propria attività economica senza il timore di dover versare quasi tutto il percepito ai creditori.

In conclusione, dunque, può pacificamente affermarsi che le obbligazioni tributarie non sono escluse dall'esdebitazione, per cui il fallito che abbia beneficiato della liberazione dai debiti residui, cui il decreto di cui all'art. 142 l.fall., non è più tenuto al pagamento delle somme dovute nei confronti dell'erario.

Il fallimento di società di persone

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).

Va, però considerato che il ricorso tributario proposto, anche avverso un solo avviso di rettifica, da uno dei soci o dalla società riguarda inscindibilmente sia la società che tutti i soci - salvo il caso in cui questi prospettino questioni personali -, sicché tutti questi soggetti devono essere parte dello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi, configurandosi un caso di litisconsorzio necessario originario. Tale regola, applicabile nell'ipotesi di società *in bonis*, affievolisce, nell'ipotesi di avviso di accertamento notificato al curatore del fallimento di società di persone, estendendosi la rappresentanza processuale del curatore a tutte le controversie relative ai rapporti compresi nel fallimento, così che, essendo egli libero di agire nell'interesse di ciascun soggetto rappresentato e, dunque, sia della società, che dei suoi soci, l'integrità del contraddittorio viene ad essere garantita dall'unicità del curatore.⁶⁵

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

⁶⁵ Cass. Civ. 17 dicembre 2010, n. 25616.

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. 917/1986.⁶⁶

Rapporti tra processo tributario ed altre procedure concorsuali: in particolare, il concordato preventivo

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 concordato preventivo, in cui l'imprenditore non perde la propria capacità processuale.

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 tributari⁶⁷ ed è pertanto legittimato ad impugnare gli atti nei suoi confronti.⁶⁸

L'avviso di accertamento tributario emesso nei confronti di società ammessa al concordato preventivo con cessione dei beni deve essere, pertanto, notificato al rappresentante legale e non al commissario liquidatore, atteso che il debitore concordatario è l'unico legittimato passivo in ordine alla verifica dei crediti dopo l'omologazione del concordato, sussistendo la legittimazione del liquidatore solo nei giudizi relativi a rapporti obbligatori sorti nel corso ed in funzione delle operazioni di liquidazione.⁶⁹

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

⁶⁶ Cass. Civ., 25 giugno 2009, n. 14980.

⁶⁷ Cass. Civ. 8 giugno 2011, n. 12422, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2011, 1065, con nota di ZENATI, *La soggettività tributaria durante la procedura di concordato preventivo resta al debitore*.

⁶⁸ *Ex plurimis*, Cass. Civ., 16 marzo 2007, n. 6211.

⁶⁹ Cass. Civ. 10 giugno 2009, n. 13340.

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.

Più precisamente, anche in caso di omologa di un concordato con cessione dei beni, al debitore in C.P. è riconosciuta la legittimazione attiva volta all'accertamento negativo dei diritti di credito da altri pretesi. Maggiori discussioni ha dato luogo la questione relativa alla legittimazione passiva nei giudizi aventi ad oggetto crediti vantati da terzi nei confronti del debitore: la questione è stata risolta dalla sentenza delle Sezioni Unite del 28 maggio 1987 n. 4779, che ha così deciso “*A seguito dell'omologazione del concordato preventivo con cessione “pro solvendo” dei beni, si determina, rispetto ai crediti concordatari, la scissione fra titolarità del debito, che resta all'imprenditore, e legittimazione all'adempimento, che compete al liquidatore. Pertanto, nella controversia promossa dal creditore, per sentir accertare il carattere concordatario delle proprie ragioni, i predetti soggetti assumono la qualità di litisconsorti necessari, anche agli effetti dell'art. 102, comma 2, c.p.c.*”.

Mette conto segnalare, infine, che il commissario liquidatore di un concordato preventivo con cessione dei beni (secondo la disciplina previgente alla modifica di cui al d.lgs. 9 gennaio 2006, n. 5) che, nell'esercizio del proprio ufficio, stipuli un contratto di vendita immobiliare non è soggetto passivo dell'INVIM ai sensi dell'art. 4 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 643, dovendo egli qualificarsi come mandatario dei creditori per la liquidazione dei beni del debitore, il quale rimane nella piena proprietà dei beni venduti, con l'assunzione della posizione di parte in senso sostanziale in tutti gli atti concernenti il suo patrimonio, nonché nei rapporti tributari a lui direttamente facenti capo.⁷⁰

⁷⁰ Cass. Civ., 13 dicembre 2013, n. 27897.