

***“Le implicazioni nel processo tributario delle procedure concorsuali”***

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 (Concordato Preventivo, Fallimento, L.C.A., Amministrazione Straordinaria), oppure un socio illimitatamente responsabile di una società di persone, dichiarato fallito ex art.147 L.F.

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.

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

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

La disposizione deve essere coordinata con l'art.43 L.F., il quale dispone che l'apertura del fallimento determina l'interruzione del processo, e quindi non è più necessario che di tale evento (fallimento) si debba avere conoscenza mediante dichiarazione in

udienza o con atto scritto del difensore.

L'art. 81 cpc., applicabile anche al processo tributario per l'espresso richiamo contenuto nell'art.1, comma 2, D.L.vo n. 546/92, dispone che nessuno può far valere nel processo in nome proprio un diritto altrui, se non nei casi espressamente previsti dalla legge. E' il principio della sostituzione processuale, che è consentita soltanto nelle limitate ipotesi previste dall'ordinamento.

Tra queste vi è quella disciplinata da:

- a) art. 31 L.F., il quale dispone che il Curatore fallimentare ha l'amministrazione del patrimonio fallimentare e però 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) art.43 L.F., il quale dispone che nelle controversie, anche in corso, relative a rapporti di diritto patrimoniale del fallito compresi nel fallimento sta in giudizio il curatore.

Qualora il giudice tributario ravvisi un difetto di autorizzazione da parte del G.D., in applicazione del novellato art.182 cpc. 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 cpc.).

Il potere di impugnazione dell'atto tributario riconosciuto al curatore dalla L.F. deriva dall'applicazione in campo processuale del principio del c.d. 'spossessamento', che consegue alla dichiarazione di fallimento e priva il fallito dell'esercizio dei propri diritti sostanziali e patrimoniali, eccettuati quelli di natura personale.

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.

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.F. per il fallimento. Perciò egli mantiene la legittimazione processuale per tutti gli atti che attengono al suo patrimonio, ivi compresi quelli tributari ed è pertanto legittimato ad impugnare gli atti nei suoi confronti (ex plurimis: Cass. n.6211/2007).

Si discute se sia necessaria o meno l'autorizzazione del g.d. ai sensi dell'art. 167 L.F..

Dopo l'omologazione del concordato, le tesi sul punto non sono univoche; si ritiene che se si tratta di una controversia relativa a beni e rapporti non ricompresi nel C.P., nel senso che non formano oggetto della proposta concordataria, permane la legittimazione in

capo al contribuente; se invece tali rapporti ineriscono alla proposta, e sono quindi oggetto di godimento, di cessione o di garanzia per il soddisfacimento dei creditori, si ritiene che vi sia la legittimazione, anche concorrente, del Commissario, giudiziale o liquidatore, ad agire per la tutela di tali diritti, almeno in qualità di interventore nel processo.

In caso di fallimento spetta al curatore la legittimazione ad agire, attiva e passiva.

Consegue che l'atto impositivo, qualora non sia stato notificato prima della dichiarazione di fallimento, deve essere notificato sicuramente al Curatore, ma - per come si esporrà in seguito - è opportuno che venga notificato anche al fallito.

Due sono le deroghe alla esclusività della legittimazione del Curatore a proporre ricorso o gravame davanti alla Commissione tributaria.

La prima è costituita dalla facoltà concessa dall'art. 43 L.F. al fallito di intervenire nel giudizio solo per le questioni dalle quali può derivargli un'imputazione per bancarotta. In tal caso egli può quindi intervenire nel giudizio e svolgere le proprie difese.

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

Sul punto giova osservare che per inerzia del Curatore si intende l'assoluta mancanza di decisione da parte degli organi fallimentari in ordine all'opportunità di proporre o meno ricorso.

Qualora invece il Curatore chieda al C.d.C. 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,

perchè 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 il fallito è in possesso di elementi di difesa sconosciuti al Curatore.

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

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

Quindi è ammissibile una rimessione in termini del fallito da parte del giudice tributario, ovvero è legittimo ritenere che in mancanza di

notifica anche al fallito, per quest'ultimo il termine non abbia cominciato a decorrere fino all'effettiva conoscenza dell'esistenza dell'atto impugnabile.

Nella rara ipotesi di duplice ed autonoma 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. E' 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.

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

Ulteriore importante problematica è quella derivante dalla necessità di conciliare l'esclusività della giurisdizione tributaria, prevista dall' art. 2 D.L.vo n.546/92 con la parimenti esclusiva competenza del giudice fallimentare, prevista dagli artt. 24, 52 e segg. L.F. Tale questione può essere portata all'esame del giudice tributario, e può

nascere un potenziale conflitto tra la giurisdizione tributaria e la competenza esclusiva del giudice fallimentare.

In effetti il conflitto è solo apparente, e si risolve a favore della giurisdizione tributaria, nel senso che in materia di tributi anche nei confronti delle procedure fallimentari si applica la giurisdizione tributaria. La regola dell' esclusività della giurisdizione in materia tributaria sancita dall' art.2 D.L.vo n.546/92 vale anche per i giudizi in cui è parte la curatela e nella specie non trova applicazione l' art.24 L.F.

L'art.52 L.F. dispone che qualunque pretesa di contenuto patrimoniale deve essere accertata nelle forme previste dagli artt. 93 e segg. L.F.

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

Invece per l'accertamento delle pretese tributarie sussiste la giurisdizione delle Commissioni Tributarie.

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

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

Al giudice fallimentare è dunque sempre precluso l'esame del merito

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

E' pacifico che la mancata impugnazione dell' atto impositivo o di riscossione nelle forme e nei termini di legge, da parte del contribuente ancora in bonis, preclude in sede di contenzioso tributario (ed ancor più in sede fallimentare) qualunque contestazione da parte del curatore, perché la pretesa è ormai diventata definitiva a seguito della mancata opposizione da parte del contribuente quando non era ancora fallito, unico legittimato all' azione. In tali ipotesi non possono essere sollevate eccezioni di decadenza.

Se invece la cartella viene notificata, per la prima volta al Curatore fallimentare, trovano applicazione i principi in materia di riparto di giurisdizione; a tal proposito è opportuno analizzare l' ipotesi più frequente, che si verifica con la notifica della cartella esattoriale.

Se in essa sono iscritti crediti per tributi, la cognizione in sede di opposizione spetta sempre ed unicamente al giudice tributario; se invece, sono iscritti a ruolo anche o esclusivamente crediti non aventi natura tributaria, (e tali sono quelli dovuti ad esempio, per contravvenzioni al Codice della Strada, per irrogazione di sanzioni non aventi natura tributaria, per contributi previdenziali), per questi



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

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 accertato ed ammesso dal G.D., al pari di tutti gli altri crediti concorsuali.

La problematica concernente le eccezioni di decadenza e di

prescrizione può risultare in gran parte solo apparente.

Innanzitutto va ricordata la fondamentale differenza tra decadenza e prescrizione. Spesso si genera confusione tra i due istituti, ovvero viene chiesta 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 impositiva in caso di mancato compimento delle attività (di accertamento, di liquidazione, di iscrizione a ruolo) previste dalle singole leggi d' imposta.

In particolare, e tra le più importanti, 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 DPR. n.131/86 in materia di Imposta di registro dettano i termini entro i quali i singoli atti devono essere emessi e notificati al contribuente a pena di decadenza.

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 e notificato oltre il termine di decadenza.

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

L' eccezione di prescrizione ha un ambito più limitato. Con essa il contribuente deduce l' estinzione del diritto di credito per non essere

stato lo stesso azionato, preteso o posto in riscossione 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 che non è 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.

Napoli, 7.11.2014

Lucio Di Nosse