

Civile Ord. Sez. 5 Num. 25373 Anno 2022

Presidente: VIRGILIO BIAGIO

Relatore: D'AQUINO FILIPPO

Data pubblicazione: 25/08/2022

Oggetto: tributi –
fallimento –
contribuente –
legittimazione

ORDINANZA INTERLOCUTORIA

sul ricorso iscritto al n. 17076/2016 R.G. proposto da:

IMPARATO FRANCESCO (C.F. MPRFNC65M30F839C), in proprio e quale legale rappresentante di EDIL CAFIM DI IMPARATO FRANCESCO & C. S.a.s., rappresentato e difeso dall'Avv. SABINO ANTONINO SARNO in virtù di procura a margine del ricorso, elettivamente domiciliato presso lo studio dell'Avv. RENATO AMATO in Roma, Via A. Baiamonti, 4

– *ricorrente* –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. 06363301001), in persona del Direttore *pro tempore*

– *intimata* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania n. 2361/08/16 depositata in data 9 marzo 2016

Udita la relazione svolta dal Consigliere Filippo D'Aquino nella pubblica udienza del 9 giugno 2022 ai sensi dell'art. 23, comma 8-*bis*, d.l. 28 ottobre 2020 n. 137, convertito, con modificazioni, dalla l. 18 dicembre 2020 n. 176, in virtù della proroga disposta dall'art. 16, comma 3, d.l. 30 dicembre 2021 n. 228, convertito dalla l. 25 febbraio 2022, n. 15, non essendo stata fatta richiesta di discussione orale;

lette le conclusioni scritte del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale MAURO VITIELLO, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

PREMESSO CHE

Il contribuente IMPARATO FRANCESCO ha impugnato due avvisi di accertamento relativi ai periodi di imposta 2002 e 2004, con i quali venivano disconosciuti costi non documentati e recuperata IVA;

che il contribuente ha fatto valere la propria legittimazione straordinaria ad impugnare, stante il disinteresse dimostrato dal curatore del fallimento della società di cui egli era legale rappresentante, società nelle more dichiarata fallita;

che la CTP di Napoli ha dichiarato inammissibile il ricorso, ritenendo il contribuente privo di legittimazione;

che la CTR della Campania, con sentenza in data 9 marzo 2016, ha rigettato l'appello del contribuente, ritenendo che nel caso di specie non vi sia stato disinteresse della curatela ad impugnare l'atto impositivo, essendo la rinuncia stata oggetto di specifica valutazione effettuata dal giudice delegato, nonché osservando che il contribuente fosse tornato *in bonis* nelle more del giudizio tributario di primo grado, per cui in precedenza, all'atto della proposizione del ricorso, lo stesso doveva ritenersi privo di legittimazione ad agire;

che ha proposto ricorso per cassazione il contribuente, affidato a un unico motivo e che l'ente impositore intimato non si è costituito in giudizio;

che la causa è stata rimessa in pubblica udienza a seguito di ordinanza ex art. 375, secondo comma, cod. proc. civ. dalla Sesta Sezione Civile.

CONSIDERATO CHE

1. Con l'unico motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 24 Cost., nonché – in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. - violazione degli artt. 43 l. fall. e 19 d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Premette il ricorrente che l'atto impositivo riguardava crediti concorsuali insorti prima della dichiarazione di fallimento, per cui il contribuente dovrebbe ritenersi – quale soggetto passivo del rapporto di imposta – legittimato ad agire in costanza di fallimento, considerato che tale rapporto non viene meno all'atto della dichiarazione di fallimento. Osserva il ricorrente, sotto un secondo profilo, che l'inerzia del curatore ad impugnare gli atti impositivi relativi a crediti concorsuali rileverebbe, ai fini della insorgenza della legittimazione straordinaria del soggetto dichiarato fallito, per il solo fatto che il curatore ometta *tout court* di adire la tutela giurisdizionale. Osserva, ulteriormente, il ricorrente che il difetto di legittimazione passiva non può essere rilevato di ufficio, in assenza di eccezione sollevata dal curatore.

2. Appare opportuno riepilogare i presupposti in base ai quali questa Corte ha ritenuto sussistente la legittimazione straordinaria dell'imprenditore dichiarato fallito, in costanza della procedura concorsuale liquidatoria, ad adire la tutela giudiziaria in relazione a rapporti patrimoniali che facevano originariamente capo al debitore. Attesa la natura della controversia (impugnazione di avvisi di

accertamento emessi in costanza di fallimento), l'indagine viene incentrata sulla legittimazione del debitore a far valere la tutela giurisdizionale avverso atti impositivi, i quali impattano astrattamente sullo stato passivo del fallimento e che, pertanto, tendono a incrementare la massa dei creditori che concorrono sul ricavato dell'attivo ripartibile.

3. Secondo la giurisprudenza di questa Corte - stante il trasferimento al curatore della legittimazione a far valere rapporti di diritto patrimoniale che facevano capo al debitore (artt. 43 l. fall., 143 d. lgs. 12 gennaio 2019, n. 14) - il debitore è privo, in linea generale, della capacità di stare in giudizio nelle controversie concernenti i rapporti patrimoniali compresi nel fallimento. A questa regola fanno eccezione il caso in cui il debitore dichiarato fallito (insolvente) agisca per la tutela di diritti di natura strettamente personale ex artt. 46 l. fall., 146 d. lgs. n. 14/2019 (Cass., Sez. III, 9 maggio 2019, n. 12264), nonché - per quanto qui rileva - il caso in cui gli organi della procedura concorsuale siano rimasti inerti (Cass., Sez. Lav., 5 dicembre 2019, n. 31843; Cass., Sez. II, 4 dicembre 2018, n. 31313).

4. Fa, a sua volta, eccezione a quest'ultimo principio - secondo cui il debitore, in caso di inerzia degli organi della procedura concorsuale, è legittimato a impugnare provvedimenti che impingono nei rapporti patrimoniali che facevano capo al debitore e che incrementano il passivo concorsuale - il decreto di esecutività dello stato passivo, provvedimento che non è in alcun modo impugnabile dal debitore, attesa anche l'estraneità del debitore al novero dei soggetti legittimati ad impugnare il suddetto decreto, a termini degli artt. 98, terzo comma, l.f., art. 206, comma 3, d. lgs. n. 14/2019 (Cass., Sez. I, 21 gennaio 2020, n. 1197; Cass., Sez. VI, 25 marzo 2013, n. 7407; Cass., Sez. I, 29 marzo 2012, n. 5095).

5. Nel caso, invece, di impugnazione di atti impositivi i cui presupposti si fossero determinati prima dell'apertura della procedura concorsuale - impugnazioni che si svolgono davanti al giudice tributario e che indirettamente incidono sullo stato passivo - si riafferma il principio che il contribuente dichiarato fallito (insolvente) è legittimato ad impugnare gli atti impositivi in caso di inerzia degli organi della procedura (Cass., Sez. V, 30 settembre 2021, n. 26506; Cass., Sez. V, Cass., Sez. V, 30 aprile 2014, n. 9434; Cass., Sez. V, 6 febbraio 2009, n. 2910; Cass., Sez. V; 15 marzo 2006, n. 5671).

6. Benché tali atti impositivi abbiano attitudine a incidere sullo stato passivo, si dà rilievo, ai fini della loro impugnabilità da parte del debitore, non solo alla persistenza della qualità di contribuente del debitore insolvente (rapporto di imposta che assume rilievo costituzionale ex art. 53 Cost.), ma - soprattutto - al diverso interesse che il contribuente insolvente ha nell'interporre tutela giurisdizionale avverso gli atti medesimi. Il curatore del fallimento ha, difatti, interesse ad opporsi in sede giurisdizionale a una pretesa (tributaria o meno che sia) solo ove l'instaurando contenzioso possa astrattamente incidere sulla ripartizione dell'attivo tra i creditori concorsuali, al netto dei costi prededucibili a sostenersi sia per l'instaurazione, sia quale effetto accessorio del contenzioso stesso. Il contribuente insolvente, invero, ha un interesse del tutto differente, che gli deriva dai riflessi, anche di carattere sanzionatorio, che potrebbero discendere dall'ammissione del credito tributario, ove il maggior credito venisse valorizzato dal curatore nella relazione al giudice delegato (art. 33 l. fall., 130 d. lgs. n. 14/2019) e ove tale circostanza si tramutasse in una imputazione penalmente rilevante, stante quanto dispongono gli artt. 43, secondo comma, l. fall. e 143, comma 2, d. lgs. n. 14/2019 (Cass., Sez. V, 30 aprile 2014, n. 9434;

Cass., Sez. I, 14 maggio 2012, n. 7448; Cass., n. 2910/2009, cit.; Cass., n. 5671/2006, cit.; Cass., Sez. V, 14 maggio 2002, n. 6937).

7. L'interesse ad agire rileva, inoltre, anche in forza degli eventuali effetti positivi che potrebbero discendere in favore del contribuente insolvente dalla esclusione del suddetto credito tributario. Questi effetti sono sostanzialmente virtuali o, quanto meno, eccezionali in pendenza della procedura concorsuale liquidatoria, essendo il debitore titolare di una sorta di interesse *de residuo* al proprio patrimonio (Cass., Sez. I, 31 ottobre 2016, n. 22045; Cass., Sez. I, 22 marzo 2010, n. 6904), ma si riespandono dopo la chiusura del fallimento, ad esempio nel giudizio di esdebitazione, anche ai fini IVA (Cass., Sez. V, 6 giugno 2022, n. 18124; Corte GUE, 16 marzo 2017, C-493/15, Identici). Non va, infine, sottaciuto – sotto questo profilo – il diverso interesse che potrebbe ridondare persino in favore della stessa massa dei creditori, ove il curatore intendesse avvalersi degli effetti riflessi del giudicato formatosi tra il creditore erariale e il contribuente (Cass., Sez. I, 23 maggio 2018, n. 12854).

8. Dal riconoscimento della legittimazione straordinaria in capo al contribuente dichiarato fallito (insolvente) discendono alcuni corollari. In primo luogo, il difetto di tale legittimazione straordinaria, in quanto fondato sull'inerzia del curatore (che, quindi, ha mostrato disinteresse per la tutela giurisdizionale) e su un interesse del tutto autonomo del debitore, può essere rilevato dal solo curatore, proprio sul presupposto che il curatore non sia rimasto inerte e abbia adito l'autorità giurisdizionale (Sez. VI, 27 maggio 2022, n. 17240; Sez. V, 30 luglio 2021, n. 21896; Cass., Sez. Lav., 6 giugno 2017, n. 13991; Cass., Sez. I, 15 gennaio 2016, n. 614; Cass., Sez. VI, 28 dicembre 2016, n. 27277; Cass., Sez. V, 9 marzo 2011, n. 5571; Cass., Sez. III, 2 luglio 2010, n. 15713; Cass., Sez. V, 11 ottobre 2007, n.

21385; Cass., Sez. V, 20 dicembre 2006, n. 27263; Cass., Sez. I, 30 agosto 2004, n. 17418; Cass., Sez. I, 27 febbraio 2003, n. 2965; Cass., Sez. U., 21 luglio 1998, n. 7132; Cass., Sez. I, 12 novembre 1993, n. 11191). L'eccezione di difetto di legittimazione straordinaria del curatore è, quindi, di natura relativa, non rilevabile dalla controparte, né di ufficio, in quanto ha la finalità di evitare sovrapposizioni tra l'iniziativa del curatore del fallimento e quella del contribuente. Solo il curatore può, pertanto, sollevare questa eccezione, nel caso in cui sia stato lui a proporre impugnazione (Cass., n. 26506/2021, cit.), oppure anche nel caso in cui egli sia intervenuto nel giudizio originariamente promosso dal contribuente (Cass., Sez. V, 16 aprile 2007, n. 8990). Questa soluzione è coerente con la eterogeneità (e succedaneità) dell'interesse ad agire del debitore rispetto all'interesse della massa dei creditori, in quanto l'interesse del primo soccombe solo se entra in conflitto con quello della massa dei creditori.

9. Ulteriore corollario è che il contribuente, in costanza di fallimento, non ha alcun onere di dimostrare in giudizio il proprio interesse ad agire, posto che né controparte, né il giudice potrebbero mai rilevare il difetto di interesse ad agire, salvo che nel giudizio intervenga il curatore, posto che l'inerzia rileva per il semplice fatto che il curatore non abbia fatto ricorso *tout court* alla tutela giurisdizionale.

10. Alla regola secondo cui il contribuente, anche in caso di fallimento, è legittimato ad impugnare gli atti impositivi (salvo l'intervento del curatore), fa eccezione – secondo la giurisprudenza di questa Corte – il caso in cui l'inerzia del curatore del fallimento si manifesti successivamente alla originaria proposizione, da parte del curatore medesimo, di un giudizio tributario che successivamente gli organi della procedura ritengano inopportuno coltivare ulteriormente.

In tal caso, si afferma che non ricorre l'inerzia del curatore, in quanto vi è stata una specifica valutazione degli organi della procedura a non coltivare ulteriormente l'iniziativa giurisdizionale proposta, a fronte della quale il contribuente dichiarato fallito non ha alcuna legittimazione alla sua prosecuzione (Cass., Sez. V, 3 aprile 2006, n. 7791). La mancata prosecuzione del giudizio, ovvero l'omessa impugnazione della sentenza che lo conclude, consegue a una specifica valutazione degli organi della procedura, volta a rinunciare al proseguimento dell'azione giudiziaria, eventualmente prestando acquiescenza alla pronuncia che ha concluso (negativamente) il giudizio introdotto dalla curatela, casi che non sono inquadrabili propriamente nella pura inerzia e che non possono giustificare la legittimazione straordinaria del contribuente dichiarato fallito a proseguire il giudizio (Cass., Sez. IIII, 21 maggio 2004, n. 9710; Cass., Sez. I, 9 agosto 1996 n. 7308; Cass., Sez. Lav., 27 novembre 1982, n. 6458). Il difetto di legittimazione diviene, in questo caso, assoluto e può essere anche rilevato di ufficio dal giudice (*ex multis* Cass. n. 5571/2011, cit.; Cass., n. 31313/2018, cit.).

11. Deve, tuttavia, segnalarsi – venendo propriamente alle ragioni della presente ordinanza - un diverso orientamento, formatosi più di recente, secondo il quale si ritiene, in termini più ampi di quanto espresso *supra* al punto 10, che non ricorra l'inerzia in qualunque caso in cui ci sia stata una espressa valutazione da parte del curatore di non coltivare la tutela giurisdizionale avverso l'atto impositivo, ovvero di rinunciarvi, ancorché preventivamente. Si è affermato che è inammissibile, per difetto di legittimazione ad agire, il ricorso del contribuente contro un avviso di accertamento concernente crediti fiscali, i cui presupposti si siano verificati prima della dichiarazione del suo fallimento, ove il curatore abbia ommesso di promuovere detto ricorso non per inerzia, ma in seguito ad una esplicita valutazione

negativa circa la sua inutilità per la massa dei creditori (Cass, Sez. V, 26 novembre 2021, n. 36894; Cass., Sez. V, 16 novembre 2021, n. 34529; Cass., Sez. VI, 19 ottobre 2021, n. 28973; Cass., Sez. V, 20 maggio 2021, n. 13800; Cass., Sez. VI, 15 aprile 2021, n. 9953; Cass., Sez. VI, 18 febbraio 2020, n. 4105; implicitamente Cass., Sez. V, 12 febbraio 2020, n. 3393 e Cass., Sez. V, 26 settembre 2018, n. 22961; Cass., Sez. VI, 3 aprile 2018, n. 8132; in termini analoghi, Cass., n. 31313/2018, cit.; Cass., Sez. VI, 6 luglio 2016, n. 13814; Cass., Sez. VI, 26 ottobre 2015, n. 21765; Cass., Sez. I, 25 ottobre 2013, n. 24159; Cass., Sez. II, 20 marzo 2012, n. 4448; Cass., Sez. II, 17 giugno 2010, n. 14624; Cass., Sez. III, 21 luglio 2009, n. 16926; Cass., Sez. III, 21 maggio 2004, n. 9710; Cass., Sez. I, 20 marzo 1993, n. 3321; Cass., Sez. III, 16 dicembre 2004, n. 23435; Cass., Sez. I, 26 settembre 1997, n. 9456; Cass., Sez. U., 15 giugno 1967, n. 1390).

12. Tale principio, pur essendo stato mutuato da casi in cui si discuteva della legittimazione processuale del debitore a instaurare o proseguire giudizi destinati a incrementare l'attivo a disposizione dei creditori (casi del tutto diversi da quello di specie), nonché applicato anche a casi in cui si discuteva della mera legittimazione del debitore a impugnare sentenze i cui giudizi erano originariamente stati introdotti dal curatore, è stato affermato (in questi ultimi casi) in termini più generali. Ad ogni modo, tale principio è stato applicato a casi sovrapponibili a quello di specie, in cui la mancata proposizione del ricorso giurisdizionale avverso l'atto impositivo (destinato a incrementare la massa dei creditori concorrenti) sia stato frutto di una consapevole valutazione del curatore del fallimento. L'inerzia non rileva, pertanto, per il solo fatto che il curatore non abbia fatto ricorso alla tutela giurisdizionale, ma solo se il mancato ricorso alla tutela giurisdizionale sia stato causato, a sua volta, da un totale disinteresse

all'azione, circostanza che non sussisterebbe in caso di valutazione ponderata degli organi della procedura di non impugnare l'atto impositivo.

13. Tale principio ha attitudine a negare la legittimazione straordinaria del contribuente debitore, la cui eccezione spetterebbe al solo curatore del fallimento, ogni qual volta l'inerzia (ossia l'omessa proposizione della tutela giurisdizionale) sia – a sua volta - frutto di una valutazione ponderata degli organi della procedura concorsuale. In questo caso - considerato che il presupposto della legittimazione straordinaria del curatore sarebbe inibito per effetto di una specifica valutazione (a monte) negativa da parte degli organi della procedura di non adire l'autorità giurisdizionale - occorrerebbe volta per volta esaminare se l'omessa proposizione dell'azione di impugnazione dell'atto impositivo da parte del curatore sia frutto di questa ponderata valutazione (come nel caso di Cass., n. 3393/2020, cit.). Il debitore contribuente dovrebbe, pertanto, dimostrare ogni volta *ex ante* la propria legittimazione processuale, anche laddove il curatore non fosse parte del giudizio e anche laddove il curatore non avesse *tout court* promosso alcun contenzioso.

14. In secondo luogo, se – come rileva il Pubblico Ministero nelle sue conclusioni - *«il concetto di inerzia debba essere inteso non come coincidente con la mera omessa presentazione del ricorso, bensì come un vero e proprio disinteresse degli organi della procedura concorsuale all'instaurazione o prosecuzione della controversia tributaria»*, l'eccezione di difetto di legittimazione attiva del contribuente non sarebbe più appannaggio del solo curatore del fallimento, ma diverrebbe assoluta e potrebbe essere anche rilevata di ufficio dal giudice.

15. In terzo luogo, la soluzione della legittimazione straordinaria per pura inerzia sarebbe sostanzialmente inapplicabile in caso di

fisiologico operare degli organi della procedura. Il curatore che ritenga di non promuovere una iniziativa giudiziaria non procede, solitamente (salvi dissidi con il comitato dei creditori), a farsi autorizzare a «non agire» dagli organi della procedura (visto che non può configurarsi una autorizzazione a un «*non facere*», ma solo una autorizzazione «*a stare in giudizio come attore o come convenuto*» ex artt. 25, primo comma, n. 6) l. fall., 123, comma 1, lett. f) e 128, comma 3, d. lgs. n. 14/2019), ma si limita a sottoporre al visto del giudice delegato il proprio operato. In questo caso il curatore (non diversamente dal caso in cui il curatore si veda negare l'azione da parte del giudice delegato ex art. 25 l. fall.), operando correttamente nell'interesse della massa, non rimane propriamente inerte ma valuta (sempre) se proporre o meno l'azione giudiziaria; sicché, una scelta ponderata del curatore è (o dovrebbe essere) sempre all'origine della scelta consapevole di non impugnare un atto impositivo, così negandosi in termini generali la legittimazione straordinaria del debitore in caso di apertura di procedura concorsuale.

16. In quarto luogo, l'operatività del principio della pura inerzia sarebbe fatto salvo nel solo caso in cui il curatore non si fosse «accorto» della pendenza del termine per impugnare l'atto impositivo, lasciandolo così all'iniziativa del debitore. Secondo questa interpretazione, si pregiudicherebbe (come indicato al punto precedente) l'operato dei contribuenti insolventi che si trovino di fronte a curatori «attenti» (nell'interesse della massa) ai contenziosi pendenti, perché in questo caso non vi sarebbe alcuna inerzia; viceversa, si favorirebbero quei contribuenti che, invece, si imbattano in curatori «disattenti» in relazione ai contenziosi pendenti. La tutela del contribuente sarebbe, quindi, subordinata a comportamenti non virtuosi da parte dei rappresentanti della massa dei creditori e disincentiverebbe il ricorso alla tutela giurisdizionale dei contribuenti

a fronte di comportamenti virtuosi, benché ascrivibili a terzi (il curatore), senza, peraltro, che questi comportamenti virtuosi abbiano una immediata ricaduta positiva nella sfera di interesse del contribuente.

17. In quinto luogo (quale conseguenza del punto precedente), se l'interesse del contribuente meritevole di tutela fosse solo quello del contribuente che si fosse trovato di fronte a un curatore «disattento», in quanto disinteressato al contenzioso, l'interesse ad agire del contribuente verrebbe in qualche modo legato alla valutazione operata dal curatore, la quale è – come si è visto – del tutto avulsa dell'interesse del contribuente. Se questo appare essere l'intendimento del legislatore per quanto riguarda le impugnazioni dei crediti ammessi allo stato passivo, ove si esclude la legittimazione del debitore (come indicato *supra* al punto 4), non si rinviene una analoga norma nel procedimento tributario. Questa limitazione «di fatto» della legittimazione straordinaria del contribuente potrebbe, peraltro, apparire distonica con la persistenza del rapporto di imposta – in costanza di fallimento - in capo al contribuente e con l'interesse alla tutela giurisdizionale in materia tributaria, la quale rientra tra i diritti fondamentali dell'ordinamento (artt. 24, 53 Cost.).

18. Il Collegio ritiene, pertanto, che la questione della legittimazione, straordinaria e succedanea del contribuente assoggettato a procedura concorsuale liquidatoria, di impugnare atti impositivi in costanza di procedura e attinenti a crediti concorsuali in caso di inerzia del curatore, costituisca questione di massima di particolare importanza. La questione riguarda, in particolare, sia il presupposto della legittimazione straordinaria del contribuente insolvente (se rilevi la mera inerzia del curatore, intesa come omesso ricorso alla tutela giurisdizionale, ovvero se occorra accertare se l'inerzia sia o meno frutto di una valutazione ponderata da parte degli

organi della procedura concorsuale), sia gli effetti di tale soluzione sulla natura (relativa o assoluta) dell'eccezione di difetto di legittimazione e sulle difese, al riguardo, del contribuente. Assume rilievo, a tale proposito, anche la ripercussione che il principio ad affermarsi potrebbe avere anche al di fuori della materia tributaria. Si ritiene, pertanto, opportuno rimettere la causa al Primo Presidente perché valuti se rinviare la causa alle Sezioni Unite Civili ex art. 374, secondo comma, cod. proc. civ.

P. Q. M.

La Corte, visti gli artt. 374, secondo comma e 376 cod. proc. civ., dispone la rimessione degli atti al Primo Presidente, affinché valuti l'eventuale rimessione della causa alle Sezioni Unite.

Così deciso in Roma, in data 9 giugno 2022