



# Tribunale di Messina

## *Vademecum degli adempimenti fiscali del curatore fallimentare*

a cura dell'

**“Osservatorio fiscale nelle procedure concorsuali”**

*presso il Tribunale fallimentare di Messina*

con la collaborazione di



CENTRO STUDI DI DIRITTO FALLIMENTARE

Siracusa

**Aggiornato a ottobre 2015**

## Indice

Introduzione ..... 5

### **Vademecum**

#### **degli adempimenti fiscali del curatore fallimentare**

Adempimenti iniziali ..... 9

Adempimenti in corso di procedura ..... 19

Adempimenti finali ..... 33

### Appendice

**Il contenzioso tributario nel fallimento:  
un approccio sistematico per la sua gestione ..... 37**

[www.osservatorio-oci.org](http://www.osservatorio-oci.org)

## Introduzione

1. E' noto a chiunque abbia un minimo di pratica nel settore delle procedure concorsuali che *"i primi cento giorni del curatore fallimentare"* (per mutuare il titolo di uno studio che ha scandagliato gli obblighi immediati gravanti sul professionista nominato dal Tribunale nella sentenza dichiarativa di fallimento<sup>1</sup>), cioè il periodo iniziale, immediatamente successivo all'accettazione dell'incarico, sono caratterizzati da una molteplicità di adempimenti, di diversificata natura, ai quali il curatore deve ottemperare - a volte con termini ristretti - e che sovente possono essere fondamentali per l'impostazione stessa e la positiva definizione della procedura concorsuale.

Tra tali adempimenti, un ruolo primario svolgono quelli fiscali, che spesso costituiscono uno spauracchio o, comunque, un notevole impegno per qualsiasi curatore, pur nel frequente caso in cui egli sia un dottore commercialista ovvero si avvalga di un coadiutore esperto in materia o di un consulente contabile/tributario, per le responsabilità che sono connesse direttamente alla sua funzione.

2. La materia fiscale, invero, per la sua specificità, al di là dell'evidente esigenza di essere affrontata con il necessario bagaglio tecnico, è comunque di per sé magmatica e frammentaria: pertanto, appare ben giustificato l'allarme del grande Piero Pajardi il quale, non a caso, oltre trent'anni fa aveva icasticamente avvertito, senza tema di essere accusato di esagerazione, che *"parlare di adempimenti fiscali dell'impresa fallita e suscitare emotivamente terremoti psicologici nel foro interno di ciascuno di noi è tutt'uno"*<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Unione giovani dottori commercialisti "Attilio Guardincerri" di Pistoia, *I primi 100 giorni del curatore fallimentare. Guida pratica agli adempimenti immediati e norme di comportamento secondo l'orientamento del Tribunale di Pistoia*, in [www.ilfallimento.info](http://www.ilfallimento.info), 2002, 1.

<sup>2</sup> P. Pajardi, *Fallimento e fisco: profili civilistici, tributari e penali*, in *Fall.*, 1983, 26.

Nel corso degli anni, poi, la normativa tributaria, con i correlati obblighi gravanti sui contribuenti ed anche sul curatore fallimentare, è divenuta, se possibile, ancor più complessa, con il proliferare di interventi legislativi anche apparentemente di semplificazione o che hanno introdotto nuovi tributi, a volte con ingarbugliate problematiche di diritto transitorio.

E' di tutta evidenza, poi, che le difficoltà – soprattutto iniziali - che può incontrare chi è chiamato a gestire una procedura concorsuale saranno maggiori tanto più carente sarà la documentazione amministrativa e contabile della ditta fallita di cui il curatore entrerà in possesso e che dovrebbe essere consegnata dal fallito, secondo la stringente previsione normativa dell'art. 16 legge fall., entro tre giorni dalla dichiarazione di fallimento.

**3.** In tale contesto è nato il **Vademecum** che ho il piacere di presentare e la cui idea è nata dalla personale constatazione che (pur in presenza sul mercato editoriale di una varietà di strumenti anche pregevolissimi ed estremamente autorevoli, con la legittima pretesa di guidare il curatore in questo settore) potesse essere di utilità un approfondimento della materia attraverso un confronto interdisciplinare tra professionalità diverse, ma comunque coinvolte nella gestione delle procedure concorsuali, nell'ambito di quelle esperienze di "Osservatorio" settoriali alla giustizia civile che tanto frutto hanno portato in molti Uffici giudiziari.

Questo progetto, quindi, cerca di non essere una mera replica di documenti già esistenti, ma un tentativo di mettere a frutto le esperienze che un ristretto gruppo di avvocati/curatori fallimentari, commercialisti/curatori fallimentari, tributaristi, coordinati da un magistrato appassionato di diritto concorsuale, hanno inteso condividere intanto tra di loro, per poi "esternalizzarle", anche in vista di un proficuo confronto.

Un grazie sentito va, pertanto, agli avvocati Giovanni Bonanno, Domenico Cataldo e Daniele Passaro del Foro di Messina, nonché all'avv. Marco Spadaro del Foro di Siracusa, presidente del locale Centro studi di diritto fallimentare, ed ai dottori commercialisti messinesi Domenico Nardi, Fabio Puglisi, Roberto Ruegg, i quali hanno risposto con passione all'invito loro rivolto di "imbarcarsi" in questa impresa ed hanno lavorato con grande

professionalità, offrendo al Tribunale uno strumento agile ma, spero, completo, degli adempimenti fiscali iniziali, in corso di procedura e finali; senza dimenticare una riflessione finale – curata dall'avv. Cataldo e dal dott. Puglisi - sulla gestione del contenzioso tributario nel fallimento.

4. L'auspicio è che i giovani curatori potranno trovarvi un valido aiuto per non perdersi nei meandri di una normativa a volte insidiosa, mentre i curatori più esperti potranno cercarvi conferme alla propria esperienza.

Resta inteso che, secondo le intenzioni del gruppo redattore, questo lavoro costituisce un "*work in progress*", aperto a suggerimenti e a integrazioni, nonché a periodici aggiornamenti, tendenzialmente semestrali.

Giuseppe Minutoli

Presidente della Seconda sezione civile del Tribunale di Messina  
coordinatore dell'**Osservatorio fiscale nelle procedure concorsuali**,  
composto da

Giovanni Bonanno,  
Domenico Cataldo  
Daniele Passaro

avvocati in Messina

Marco Spadaro

avvocato in Siracusa, presidente del  
Centro studi di diritto fallimentare di Siracusa

Domenico Nardi,  
Fabio Puglisi,  
Roberto Ruegg,

commercialisti in Messina

[www.osservatorio-oci.org](http://www.osservatorio-oci.org)



## **ADEMPIMENTI INIZIALI**

### **Comunicazione dati al Registro delle Imprese**

Il Curatore che ha accettato la nomina è tenuto a comunicare al Registro delle Imprese i dati inerenti la ditta fallita, con le modifiche conseguenti alla dichiarazione di fallimento e, segnatamente :

- a) la denominazione della società o dell'impresa, il codice fiscale, la sede e il numero della procedura concorsuale;
- b) il nome e cognome del curatore fallimentare, il codice fiscale, la sede della curatela e la data di accettazione dell'incarico;
- c) la data dell'udienza fissata dal giudice delegato per la verifica dello stato passivo;

### **Termine**

La comunicazione va effettuata entro i successivi **quindici giorni** dall'accettazione della nomina a curatore fallimentare

### **Modalità di esecuzione**

La dichiarazione va effettuata mediante la c.d. **Comunicazione Unica**, da inviarsi in via telematica o su supporto informatico al Registro delle Imprese.

### **Norme e circolari di riferimento**

L.F., art. 29

D.L. 78/2010, art. 29 comma 6, conv. in L. 30/07/2010 n. 122

### Comunicazione PEC al Registro delle Imprese

Il Curatore deve comunicare al Registro delle Imprese, ai fini dell'iscrizione, il proprio indirizzo di posta elettronica certificata.

Il Curatore dovrà quindi munirsi immediatamente – attesi i termini strettissimi che gli vengono assegnati dalla norma – di un indirizzo PEC che preferibilmente dovrà essere un indirizzo “dedicato” alla procedura medesima e non coincidere con quello del professionista nominato Curatore.

### Termine

La comunicazione va effettuata entro **dieci giorni** dalla nomina

### Modalità di esecuzione

La comunicazione va effettuata mediante la c.d. **Comunicazione Unica**, da inviarsi in via telematica o su supporto informatico al Registro delle Imprese.

### Norme e circolari di riferimento

D.L. 179/2012, art. 17, conv. in L. 24/12/2012 n. 228

### Comunicazione di variazione attività ai fini IVA

Ai fini IVA, l'apertura della procedura fallimentare integra la fattispecie di variazione dell'attività. Il Curatore fallimentare, pertanto, è tenuto a **comunicarne la variazione** all'Agenzia dell'Entrate.

### Termine

Tale comunicazione va effettuata, all'Agenzia delle Entrate, entro **30 (trenta) giorni** dalla data di accettazione della carica da parte del curatore.

Detto termine si riduce a **quindici** giorni in considerazione dell'unificazione di tale adempimento con quello camerale finalizzato a comunicare i dati necessari ai fini dell'eventuale insinuazione al passivo della procedura concorsuale.

### Modalità di esecuzione

La sola dichiarazione di *variazione* dati ai fini IVA viene effettuata presso l'Agenzia delle Entrate mediante presentazione telematica o cartacea del modello fornito dall'Agenzia delle Entrate.

Qualora il Curatore intenda adempiervi con **ComUnica** potrà, unitamente alla *variazione* dati IVA, effettuare anche la comunicazione al Registro delle Imprese (ex art. 29 comma 6 D.L. 78/2010) ma è tenuto a rispettare il termine più restrittivo di 15 giorni dalla data di accettazione della carica

### Norme e circolari di riferimento

D.P.R. 633 /1972, art. 35 commi 3 e 4

D.L. 78/2010, art. 26 comma 6

### Dichiarazione ai fini IVA di competenza dell'anno ante procedura

Presentazione della dichiarazione relativa all'imposta dovuta per l'anno solare precedente alla dichiarazione di fallimento (semprech  i relativi termini di presentazione non siano scaduti).

La dichiarazione annuale potr  determinare una posizione creditoria o debitoria. Nel primo caso, ricorrendo i presupposti di cui all'art. 30 del D.P.R. 633/72 il curatore potr  chiedere il rimborso del credito (vedasi pag.21 nel caso di esistenza di debiti erariali), nel caso invece di liquidazione a debito, l'Agenzia delle entrate dovr  insinuarsi nel passivo del fallimento per concorrere assieme agli altri creditori dell'impresa fallita.

### Termine

La scadenza ordinaria   fissata entro il **30 settembre** dell'anno successivo a quello del periodo d'imposta considerato, ovvero **entro quattro mesi** dalla nomina con le seguenti modalit :

- A)** se la nomina   compresa fra il 1° gennaio ed il 31 maggio la trasmissione deve essere effettuata entro la scadenza ordinaria (attualmente) del 30 settembre;
- B)** se la nomina   compresa fra il 31 maggio ed il 30 settembre la trasmissione deve essere effettuata entro 4 mesi dalla nomina;
- C)** se la nomina   successiva al 30 settembre, il curatore non ha alcun obbligo in quanto il termine   scaduto.

### Modalit  di esecuzione

La dichiarazione viene deve essere trasmessa telematicamente sempre in via autonoma (canale entrate), direttamente dal Curatore o tramite intermediari abilitati.

### Norme e circolari di riferimento

D.P.R. 633 /1972, art. 30

D.P.R. 322 /1998, art. 8 comma 4

### Dichiarazione IVA infrannuale - modello 74bis

Lo scopo della dichiarazione IVA infrannuale ex art. 74-bis è sostanzialmente quello di determinare l'eventuale posizione debitoria o creditoria maturata dall'impresa, anteriormente alla data di decorrenza degli effetti del fallimento.

In detta comunicazione occorre riepilogare le operazioni infrannuali, rilevanti ai fini IVA, intervenute fra il 1° gennaio e la data di dichiarazione di fallimento.

Nel caso dal computo delle operazioni compiute durante tale periodo si dovesse determinare un debito d'imposta, l'Erario dovrà insinuarsi nello stato passivo.

### Termine

Il curatore deve presentare la dichiarazione **entro quattro mesi** dalla nomina.

### Modalità di esecuzione

La dichiarazione viene deve essere trasmessa telematicamente sempre in via autonoma (canale entratel), direttamente dal Curatore o tramite intermediari abilitati.

### Norme e circolari di riferimento

D.P.R. 633 /1972, art. 74 bis

D.P.R. 322 /1998, art. 8 comma 4

### Obblighi di fatturazione e registrazione

Il curatore, in sostituzione dell'impresa fallita, si occupa dell'emissione e registrazione delle fatture, nonché gli eventuali versamenti periodici effettuati (e non annotati) per le operazioni effettuate ante fallimento, a condizione che i termini di emissione e registrazione non siano già scaduti alla data di apertura della procedura concorsuale.

### Termini

**Operazioni ante fallimento:** gli adempimenti devono essere espletati entro **quattro mesi** dalla nomina.

### Modalità di esecuzione

Redazione dei libri contabili e fiscali in forma cartacea.

### Norme e circolari di riferimento

D.P.R. 633 /1972, art. 6, 19, 21, 23, 24, 74 bis

D.L. 331/93, art.47

### Dichiarazione dei redditi e Irap per il periodo anteriore al fallimento

Preliminarmente l'organo amministrativo dell'impresa fallita dovrebbe consegnare al curatore una situazione contabile, comprendente le operazioni che si sono verificate dall'inizio del periodo d'imposta (per le imprese che redigono il bilancio in base all'anno solare, l'inizio del periodo d'imposta coincide col 1° gennaio) alla data di dichiarazione del fallimento il quale costituisce un autonomo periodo d'imposta. Anche in mancanza di detta situazione contabile, il curatore (ove possibile) è tenuto a predisporla autonomamente sulla base dei dati e delle informazioni in suo possesso.

*Questo adempimento non è previsto dalla legge a carico del curatore. Il Ministero, da sempre ed in ultimo con la R.M. 2.2.2007 n. 18 – sostiene invece il contrario. E' comunque opportuno che tale dichiarazione sia presentata dal fallito o dal legale rappresentante cui va opportunamente inviata.*

Il bilancio relativo al periodo ante-fallimento costituisce il presupposto per poter conseguentemente predisporre la dichiarazione dei redditi e così determinare le eventuali imposte dovute nella frazione d'anno anteriore alla dichiarazione di fallimento (che l'Erario dovrà poi insinuare allo stato passivo).

Il Curatore ha comunque l'obbligo di predisporre la dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'1/1 e la dichiarazione di fallimento ma in questo caso non ha alcun obbligo di versamento delle imposte a carico della massa. La dichiarazione ha valore informativo per l'Erario al fine della eventuale insinuazione al passivo.

### Termine

La dichiarazione iniziale dei redditi e quella IRAP devono essere inviate **entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo** alla nomina.

Nel caso in cui il fallimento riguardi un'impresa individuale o una società di persone, il curatore è tenuto a consegnarne copia all'imprenditore, o ai soci, affinché si provveda ad includere il reddito determinato dal curatore nella propria personale dichiarazione dei redditi.

### Modalità di esecuzione

La dichiarazione (redditi e Irap) deve essere trasmessa telematicamente sempre in via autonoma (canale entrate), direttamente dal Curatore o tramite intermediari abilitati.

### Norme e circolari di riferimento

DPR 917/86, art. 183, comma 2

D.P.R. 322 /1998, art. 5 comma 4

### **LITI FISCALI PENDENTI**

Il Curatore è tenuto a verificare la pendenza, eventuale di liti fiscali presso le Commissioni Tributarie. Ciò al fine di procedere al deposito di apposita dichiarazione finalizzata a rendere edotta la commissione tributaria della intervenuta dichiarazione di fallimento, che è causa di interruzione del processo.



### **IMPOSTA MUNICIPALE UNICA (I.M.U.)**

Qualora l'attivo del fallimento includa beni immobili, il curatore è tenuto a presentare al Comune competente in base all'ubicazione degli stessi una comunicazione di apertura della procedura fallimentare.

### **Termine**

La dichiarazione deve essere presentata dal curatore **entro 90 giorni** dalla nomina.

### **Modalità di esecuzione**

La dichiarazioni viene trasmessa tramite raccomandata utilizzando moduli ministeriali, ovvero eventualmente predisposti da ciascun comune.

### **Norme e circolari di riferimento**

D.Lgs. 504/92, art.10, comma 6

D.lgs 23/2011, art. 9 comma 7

DI 201/2011, art.13, comma 1

[www.osservatorio-oci.org](http://www.osservatorio-oci.org)

## **ADEMPIMENTI IN CORSO DI PROCEDURA**

### **DICHIARAZIONE I.V.A. DELL'ANNO IN CORSO ALLA DATA DELLA DICHIARAZIONE DI FALLIMENTO:**

La dichiarazione si sviluppa su due moduli:

- operazioni registrate fino alla apertura del fallimento;
- operazioni registrate successivamente all'apertura del fallimento;

In questa fase, l'eventuale debito maturato fino alla data del fallimento **non può** essere compensato con l'eventuale credito maturato successivamente.

#### **Termine**

30 settembre

#### **Modalità di esecuzione**

La dichiarazione viene deve essere trasmessa telematicamente sempre in via autonoma (canale entratel), direttamente dal Curatore o tramite intermediari abilitati.

#### **Norme e circolari di riferimento**

Art. 30 comma 1-2 D.P.R. 633 /1972, art. 8 comma 1 D.P.R. 322 /1998, , art. 56 L.F., art. 31 D.L. 31/5/2010 n. 78,art. 35 co 1 let. A) D.Lgs. 241/97,

#### **Osservazioni**

*"I creditori hanno diritto di compensare coi loro debiti verso il fallito i crediti che essi vantano verso lo stesso, ancorché non scaduti prima della dichiarazione di fallimento".*

Pertanto, nel caso di esistenza di debiti erariali il curatore non potrà:

- ottenerne il rimborso, in quanto soggetto da parte dell'Amministrazione finanziaria alla compensazione con il credito vantato dalla stessa;

- utilizzare il credito iva in compensazione di altre imposte a debito della curatela, sorte successivamente alla dichiarazione di fallimento, in caso di inosservanza si applica la sanzione del 50% dell'importo compensato. Tuttavia, a se, a seguito delle verifiche, il credito iva all'inizio

della procedura fallimentare risulta regolare, potrà utilizzarlo in Compensazione verticale (con l'eventuale Iva a debito sulle fatture emesse durante la procedura fallimentare).

**Trascinamento del credito iva iniziale nelle dichiarazioni successive**

Qualora il credito iva iniziale venga riportato dal curatore nelle dichiarazioni iva successive, il credito iva maturato durante la procedura fallimentare può essere formato dal:

**a)** credito iva ante-procedura;

**b)** credito iva maturato durante la procedura che potrà essere utilizzato per:

b1) la compensazione verticale (iva da iva);

b2) la compensazione orizzontale (iva con debito altre imposte), con le seguenti modalità:

- **fino a 5.000 euro**: è possibile utilizzare il credito in compensazione anche prima della presentazione della dichiarazione iva.

- **da 5.000 euro fino ad euro 15.000**: comporta l'obbligo di utilizzare in compensazione il predetto credito a partire **dal 16 del mese successivo** a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA;

- **per importi superiori a 15.000 euro**: è necessaria la preventiva apposizione del **visto di conformità** sulla dichiarazione iva da cui emerge il credito;

**c)** il rimborso, quando ne ricorrano i presupposti.

Particolare attenzione deve essere prestata dal curatore, in fase di richiesta di rimborso, in caso di esistenza di carichi pendenti iscritti o iscrivibili a ruolo riferiti a periodi antecedenti al fallimento, in quanto può accadere che da parte dell'Amministrazione finanziaria venga accettata la compensazione con il credito vantato dalla stessa, che può avvenire solo se il debito erariale sia maturato antecedentemente al fallimento, restando esclusa rispetto ad un credito che sia sorto direttamente in capo alla massa fallimentare nel corso della procedura (Cass. N. 11030 26 luglio 2002; n. 10349 del 1 luglio 2003; n.19169 del 15 dicembre 2003 e risoluzione n. 279/E del 12 agosto 2002 Agenzia delle Entrate).

## **FATTURAZIONE**

Il Curatore deve emettere fattura per le operazioni compiute nel corso della procedura, curando di annotare sui registri IVA le fatture emesse (comprese quelle emesse per conto del fallimento dall'Is.Ve.G.) e quelle ricevute nonché gli eventuali versamenti periodici (art. 74-bis D.P.R. 633/72)

### **Termine**

L'emissione della fattura deve avvenire entro 30 giorni della effettuazione dell'operazione.

### **Modalità di esecuzione**

Cartaceo, in duplice esemplare di cui uno consegnato al terzo

### **Norme e circolari di riferimento**

Art. 21 d.p.r. 633/72

### **LIQUIDAZIONI PERIODICHE**

Il Curatore deve effettuare le liquidazioni periodiche solo quando nel mese o nel trimestre precedente sono state effettuate operazioni imponibili attive.

#### **Termine**

- contribuenti mensili: la liquidazione e il versamento dell'eventuale Iva a debito va fatta entro il giorno 16 del mese successivo
- contribuenti trimestrali: la liquidazione e il versamento dell'imposta va fatto entro il 16 del secondo mese successivo a ciascuno dei primi tre trimestri solari (16 maggio, 16 agosto e 16 novembre). Il versamento relativo all'ultimo trimestre va effettuato in sede di conguaglio annuale entro il 16 marzo dell'anno successivo. Solo in questo caso, l'eventuale debito d'imposta deve essere maggiorato della percentuale dell'1% a titolo di interesse.

#### **Modalità di esecuzione**

Pagamento o presentazione mediante canale telematico bancario tramite c/c intestato al fallimento.

#### **Norme e circolari di riferimento**

Art. 27 d.p.r. 633/72

### **DICHIARAZIONE ANNUALE I.V.A.**

Il Curatore deve compiere, avvalendosi della collaborazione del Consulente fiscale della procedura o provvedendovi personalmente se ne ha le competenze, alla predisposizione della dichiarazione annuale.

#### **Termine**

30 settembre

#### **Modalità di esecuzione**

La dichiarazione viene deve essere trasmessa telematicamente sempre in via autonoma (canale entratel), direttamente dal Curatore o tramite intermediari abilitati.

#### **Norme di riferimento**

Art. 8 D.P.R. 322/98

### **SOSTITUTO DI IMPOSTA**

Il Curatore deve:

- operare le ritenute sulle retribuzioni e/o sui compensi corrisposti in corso di procedura.
- provvedere anche ai relativi versamenti nei termini previsti .
- rilasciare le certificazioni ai sostituti per le ritenute operate e trasmetterle ai percipienti.

Nel modello 770 vanno evidenziati in appositi quadri:

- La quota dei compensi imponibili erogati prima dell'apertura del fallimento;
- La quota dei compensi imponibili erogati dal curatore fallimentare

### **Termine**

- la ritenuta va versata entro il 16 del mese successivo al pagamento della fattura;
- l'invio delle certificazioni delle ritenute va effettuato entro il 28/2;
- l'invio della comunicazione "Certificazione Unica" va fatta entro il 7/3;
- l'invio del modello Mod. 770 va fatto entro il 31/7.

### **Modalità di esecuzione comunicazione unica e modello 770**

La dichiarazione viene deve essere trasmessa telematicamente sempre in via autonoma (canale entratel), direttamente dal Curatore o tramite intermediari abilitati.



### Dichiarazione IRAP

Il fallimento senza esercizio provvisorio non è soggetto passivo IRAP;

Nel fallimento con esercizio provvisorio si configura il presupposto impositivo IRAP.

Solo in questo secondo caso è previsto che il curatore presenti le dichiarazioni annuali infra procedurali cadenti nell'esercizio provvisorio dell'impresa

L'eventuale imposta costituisce debito di massa da pagarsi in prededuzione

### Modalità di esecuzione

La dichiarazione viene deve essere trasmessa telematicamente sempre in via autonoma (canale entratel), direttamente dal Curatore o tramite intermediari abilitati.

### Norme di riferimento

art. 5 c.4, D.P.R. 322/98

## IMMOBILI DEL FALLIMENTO

### a) IMU - ICI/ IMPOSTE

Il Curatore deve:

- procedere al versamento delle imposte immobiliari sui cespiti all'attivo fallimentare, dall'apertura della procedura fino alla vendita;
- presentare le dichiarazioni IMU - ICI

#### Termine

- tre mesi dalla vendita dell'immobile

#### Modalità di esecuzione dichiarazione

La dichiarazione viene deve essere trasmessa telematicamente sempre in via autonoma (canale entratel), direttamente dal Curatore o tramite intermediari abilitati.

#### Osservazioni e criticità sull'imponibilità ad iva delle vendite

L'attuale formulazione dell'art. 10 n.8-bis e n.8-ter,, del D.P.R. 633/1972 prevede un generale regime di **esenzione** da IVA, con l'applicazione dell'imposta proporzionale di Registro, **ad eccezione** di specifiche ipotesi, di seguito indicate, per le quali la cessione è assoggettata ad **IVA in via obbligatoria**, oppure su specifica **opzione del cedente**, da manifestare nell'atto di vendita.

##### **IVA OBBLIGATORIA:**

cessioni effettuate da imprese **costruttrici**, o da quelle che vi hanno effettuato **interventi di recupero** (restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia ed urbanistica), **entro 5 anni** dall'ultimazione dei lavori

##### **IVA SU OPZIONE:**

cessioni effettuate da imprese **costruttrici**, o da quelle che vi hanno effettuato **interventi di recupero** (restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia ed urbanistica), **dopo 5 anni** dall'ultimazione dei lavori di costruzione o ristrutturazione;

in caso di **esercizio dell'opzione** per l'imponibilità, se acquirente è un soggetto IVA (esercente attività d'impresa, arte o professione), si applica il meccanismo del **"reverse charge"**, (inversione contabile) che **non opera mai**:

- **quando acquirente è un privato persona fisica;**

- **quando l'immobile viene ceduto prima della sua ultimazione** (ossia ancora in corso di costruzione o di ristrutturazione)

Mentre nei casi in cui la vendita risulta imponibile non ci sono ripercussioni di alcun tipo per il venditore, nei casi in cui l'operazione risulta esente si possono avere le seguenti conseguenze:

- se il venditore ha operato la detrazione dell'IVA a suo tempo pagata per la costruzione o l'acquisto e la successiva ristrutturazione del fabbricato stesso, salvo che siano trascorsi più di 10 anni da quello di acquisto o di ultimazione del fabbricato, bisognerà effettuare la rettifica dell'IVA portata in detrazione negli anni precedenti;

- limitazione della detrazione dell'IVA assolta su tutti gli acquisti effettuati nell'anno di cessione dell'immobile

Il **regime del reverse charge** è applicabile alla vendita, anche in sede fallimentare.

Il regime del reverse charge impedisce al venditore, e quindi anche agli organi delle procedure concorsuali, di applicare l'IVA nella fattura di vendita o di aggiudicazione.

In luogo dell'IVA dovrà, in fattura, essere indicato "vendita" o "aggiudicazione" in regime di reverse charge ex art. 17 del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633, commi 6 e 7.

La curatela fallimentare, nel regime in esame, non avrà più il diritto di percepire l'IVA dall'aggiudicatario essendo l'aggiudicatario obbligato ad applicare l'IVA nella fattura emessa dal curatore e a registrarla nel registro delle fatture emesse e nel registro delle fatture di acquisto dello stesso aggiudicatario.

**Gli organi della procedura dovranno quindi:**

1. dichiarare nel decreto che dispone la vendita se la procedura ritiene di avvalersi della opzione per il regime IVA; ex art. 10, n.8 -bis o 8-ter, Dpr 633/72, da cui deriva conseguentemente il regime di reverse charge;
2. ove in sede di aggiudicazione l'aggiudicatario abbia i requisiti previsti dalla norma sopra richiamata, e degli stessi ne faccia espressa dichiarazione sotto la sua piena responsabilità, nel decreto di aggiudicazione dovrà essere manifestata l'opzione per il regime IVA ex art. 10, n.8 -bis o 8-ter, Dpr 633/72, alla quale consegue il regime di reverse charge.

Nella fattura di vendita dovrà essere, in luogo dell'IVA, indicato il regime di reverse charge ex art. 17, commi 6 e 7, Dpr 633/72.

In tale ipotesi il decreto di aggiudicazione degli immobili strumentali per natura sarà soggetto alle sole imposte ipotecarie e catastali 3% a carico dell'acquirente.

3. Poiché la applicazione del regime di reverse charge dipende dalle specifiche condizioni previste nei confronti dell'aggiudicatario, che quindi possono essere accertate solo al momento del decreto che dispone la vendita, non è possibile per la curatela conoscere se l'opzione dichiarata per l'applicazione dell'IVA nel decreto che dispone la vendita consentirà o meno la applicazione al decreto di aggiudicazione del regime di reverse charge.

In sede di decreto che dispone la vendita è pertanto necessario prevedere, ai fini del deposito per spese, oltre ai tributi, ipotecari e catastali, anche l'IVA che potrebbe rendersi applicabile ove non si verificassero le fattispecie soggettive ed oggettive previste dall'art. 10, n.8-bis e n.8-ter, Dpr 633/72 per la applicazione del regime di reverse charge.

#### **Norme di riferimento**

D.Lgs. 501/92 art. 10 comma 6

#### **b) TASI**

Il Curatore deve provvedere al versamento della TASI

La disciplina TASI prevede, attraverso il rinvio all'articolo 9 comma 3 D.Lgs. n.23/2011, che il versamento debba essere effettuato alle stesse scadenze dell'Imu, cioè al 16 giugno e al 16 dicembre.

Il richiamo alla disposizione però non consente di estendere alla TASI anche l'ulteriore previsione IMU relativa alla sospensione dei versamenti durante la procedura fallimentare. Il regime speciale ICI e IMU per i fallimenti non è normativamente stato esteso alla TASI. Nelle more di futuri interventi normativi, secondo la Fondazione nazionale dei commercialisti sarebbe opportuno, in via interpretativa, estendere anche alla TASI le disposizioni valide ai fini ICI e IMU.

L'obbligo per i curatori fallimentari di pagare la Tasi sugli immobili acquisiti all'attivo fallimentare e in attesa di vendita, sarebbe incoerente con le scelte adottate fino a oggi dal legislatore.

#### **Termine**

Entro 3 mesi dalla data del decreto di trasferimento pagamento della TASI per il periodo di possesso dea parte del fallimento; (nel silenzio della normativa e fino a chiarimenti ministeriali) si ritiene applicabile la norma relativa al versamento IMU nel fallimento.

#### **Osservazioni**

*In generale*, non è ad oggi ancora chiaro se gli immobili "caduti" nel fallimento siano soggetti alla TASI data la loro particolare destinazione e l'assenza di utilizzo dei "servizi indivisibili" comunali da parte della procedura fallimentare.

### SPESOMETRO

Il Curatore deve:

- procedere alla comunicazione delle operazioni di cessione di beni e prestazioni di servizi rese e ricevuti **-soggetti a I.V.A.-** con pagamenti pari o superiori a € 3.000,00

### Termine

Entro il 10 o 20 aprile di ogni anno a seconda che si tratti di contribuenti mensili o trimestrali e salvo proroghe (il Curatore deve presentare la dichiarazione **solo** per le operazioni compiute dalla data di fallimento in poi).

### Modalità di esecuzione dichiarazione

La dichiarazione viene deve essere trasmessa telematicamente sempre in via autonoma (canale entratel), direttamente dal Curatore o tramite intermediari abilitati.

### Norme di riferimento

- art. 21 D.L. 78/2010

### Modalità di esecuzione dei pagamenti delle imposte/ Osservazioni e criticità

La Circolare n. 30 del 29/9/2006, emessa ad esplicitazione dell'art. 37, comma 49, del c.d. "Decreto Bersani" (D.L. 4/7/06), stabiliva chiaramente che potevano continuare a utilizzare il modello cartaceo "i soggetti obbligati ai quali fosse inibita per cause oggettive (es. protestati, curatori fallimentari, ecc.) la possibilità di accedere ad un proprio conto corrente bancario".

A partire dal 1° ottobre 2014, ai sensi dell'art. 11 del D.L. 24/4/2014:

- i modelli F24 a saldo zero possono essere presentati esclusivamente utilizzando i servizi "F24 web" o "F24 online" dell'Agenzia delle entrate, attraverso i canali telematici Fisconline o Entratel, oppure per il tramite di un intermediario abilitato che può trasmettere telematicamente le deleghe F24 in nome e per conto degli assistiti avvalendosi del servizio "F24 cumulativo" (disciplinato da apposita convenzione con l'Agenzia delle Entrate) e del servizio "F24 addebito unico" (Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 giugno 2007)
- i modelli F24 contenenti crediti utilizzati in compensazione, con saldo finale maggiore di zero, oppure i modelli F24 con saldo superiore a 1.000,00 euro (a prescindere dalla presenza di crediti utilizzati in compensazione), possono essere presentati esclusivamente per via telematica, mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, oppure mediante i servizi di internet banking messi a disposizione dagli intermediari della riscossione convenzionati con l'Agenzia (banche, Poste Italiane e Agenti della riscossione, prestatori di servizi di pagamento).

La Circolare n. 27 del 19/9/2014, esplicativa dell'art. 11, comma 2, del D.L. 24/4/14, evidenzia che possono presentare il modello cartaceo i "contribuenti impossibilitati a tenere un conto corrente", e non menziona più, esplicitamente, i curatori fallimentari.

Sotto il profilo strettamente giuridico, dato che la normativa è estremamente sintetica e la Circolare esplicativa non prende posizione in modo chiaro si prospettano le seguenti soluzioni:

- per i modelli F24 con saldo zero (compensazione) effettuare il versamento per il tramite di un intermediario abilitato;
- per i modelli F24 contenenti crediti utilizzati in compensazione, con saldo finale maggiore di zero, oppure per i modelli F24 con saldo superiore a 1.000,00 euro effettuare il versamento per il tramite di un intermediario abilitato con addebito sul conto intestato alla procedura, previa autorizzazione da parte del G.D. Nel qual caso la procedura telematica non andasse a buon fine per mancato addebito da parte dell'Istituto Bancario e lo stesso Istituto non accettasse la presentazione del modello cartaceo il curatore si troverà nell'impossibilità di effettuare il versamento (l'alternativa potrebbe essere transitare attraverso il conto corrente personale del Curatore, disponendo il trasferimento sullo stesso di disponibilità della procedura, con regolare mandato, o subito prima a subito dopo il pagamento del Mod. F24 addebitandolo su tale conto personale, ma ci pare soluzione ben difficilmente praticabile).

Nessuna disposizione sanziona specificatamente l'effettuazione del pagamento a mezzo Mod. F24 cartaceo, né con specifiche sanzioni, né ancor meno con la nullità del pagamento.

Appare opportuno immaginare un necessario coordinamento con le Direzioni Provinciali dell' Agenzia delle Entrate, anche mediante la proposizione di esplicito quesito, al fine di colmare il vuoto evidente venutosi a creare, peraltro in stridente contrasto con la normativa in materia fallimentare che non consente la libera "gestione" del conto intestato alla procedura.

[www.osservatorio-oci.org](http://www.osservatorio-oci.org)

[www.osservatorio-oci.org](http://www.osservatorio-oci.org)



## **ADEMPIMENTI FINALI**

### **Comunicazione di cessazione attività ai fini IVA**

Ai fini IVA, la chiusura della procedura fallimentare integra la fattispecie di cessazione dell'attività. Il Curatore fallimentare, pertanto, è tenuto a **comunicarne la cessazione** all'Agenzia dell'Entrate.

### **Termine**

La comunicazione di cessazione dell'attività ai fini IVA va effettuata entro **trenta giorni** dalla data di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione. Il termine non decorre, quindi, necessariamente dalla data del decreto di chiusura del fallimento, ma dal compimento dell'ultima delle operazioni rilevanti ai fini IVA.

### **Modalità di esecuzione**

La dichiarazione di cessazione dell'attività ai fini IVA va effettuata mediante lac.d. **Comunicazione Unica**, da inviarsi in via telematica o su supporto informatico al Registro delle Imprese.

### **Norme e circolari di riferimento**

D.P.R. 633 /1972, art. 35 commi 3 e 4

Agenzia dell'Entrate, circolare 28 gennaio 1992, n. 3

Agenzia dell'Entrate, circolare 22 marzo 2002, n. 26/E

### Registrazione note di variazione IVA

Il creditore cedente di beni o prestatore di servizi –in caso d’infruttuosità totale o parziale della procedura concorsuale - può avvalersi della facoltà di variare in diminuzione sia l’imponibile che l’imposta per la parte non riscossa del proprio credito, emettendo una nota di accredito, correlata alla fattura originaria, ovvero indicando in una successiva fattura attiva con la medesima controparte l’importo di IVA a credito.

Il Curatore deve, quindi, **registrare le note di variazione IVA** che i cedenti/prestatori possono emettere a partire dal decreto di esecutività del piano di riparto finale .  
E’ consigliato dare comunicazione anche all’Agenzia delle Entrate competente delle note di variazione ricevute

### Termine

L’annotazione della nota di variazione IVA deve avvenire entro il termine di **quindici giorni**, sempre che il Curatore sia ancora in carica e non sia stata presentata la dichiarazione di cessazione della partita IVA del fallimento.

### Modalità di esecuzione

L’adempimento di esegue mediante **annotazione** della nota di variazione nel relativo registro delle fatture.

### Norme e circolari di riferimento

D.P.R. 633 /1972, artt, 26, 25, e 23

Agenzia dell’Entrate, circolare 17 aprile 2000, n. 17/E

Agenzia dell’Entrate, risoluzione, 12 ottobre 2001, n. 155/E

Agenzia dell’Entrate, risoluzione, 18 marzo 2002, n. 89/E

Agenzia dell’Entrate, circolare 03 aprile 2008, n. 127/E

### Dichiarazione finale dei redditi

Il Curatore deve **presentare la dichiarazione dei redditi** per il periodo d'imposta unico compreso tra l'inizio della procedura fallimentare e la data di chiusura.

Entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo alla chiusura, presentare dichiarazione dei redditi per il periodo fallimentare (data inizio - data di chiusura).

Presentare la dichiarazione IRAP solo se vi è stato esercizio provvisorio. È possibile detrarre ritenute sugli interessi attivi bancari maturati in corso di procedura (R.M. 154/2002)

Il Curatore, prima di presentare la dichiarazione finale, deve **provvedere al versamento**, se la società fallita vi è soggetta, dell'imposta sul reddito delle società. In caso di fallimento di imprese individuali o di società in nome collettivo o in accomandita semplice, il Curatore, contemporaneamente alla presentazione della dichiarazione finale, **deve consegnarne o spedirne copia** per raccomandata all'imprenditore e a ciascuno dei familiari partecipanti all'impresa, ovvero a ciascuno dei soci, ai fini dell'inclusione del reddito o della perdita che ne risulta nelle rispettive dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta in cui ha avuto inizio e in quello in cui si è chiuso il procedimento concorsuale.

### Termine

La dichiarazione finale dei redditi deve essere presentata **entro l'ultimo giorno del nono mese successivo** a quello di chiusura del fallimento

### Modalità di esecuzione

La dichiarazione viene deve essere trasmessa telematicamente sempre in via autonoma (canale entratel), direttamente dal Curatore o tramite intermediari abilitati.

### Osservazioni

Le ritenute operate sugli interessi attivi dei depositi intestati alla procedura concorsuale, costituiscono ritenute a titolo di acconto sulle imposte dovute al termine della procedura e possono, quindi, essere scomputate.

Un eventuale credito può essere anche oggetto di richiesta di rimborso o cessione a terzi.

### Norme e circolari di riferimento

D.P.R. 600/1973, art. 26 - D.P.R. 917/1986 artt. 22, 80 - D.P.R. 322 /1998, art. 5 comma 4

Agenzia dell'Entrate, circolare 22 marzo 2002, n. 26/E - Agenzia dell'Entrate, risoluzione, 24 maggio 2002, n. 154/E - Art. 5, IV comma, D.P.R. 322/98 - R.M. 154 del 24/5/2002

[www.osservatorio-oci.org](http://www.osservatorio-oci.org)

## IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO NEL FALLIMENTO : UN APPROCCIO SISTEMATICO PER LA SUA GESTIONE

### §§ 1. EFFETTI DEL FALLIMENTO SUL PIANO PROCESSUALE GENERALE E SUL PROCESSO TRIBUTARIO: NORMATIVA DI RIFERIMENTO.

**1.1.** Il fallimento refluisce sull'impresa in decozione, generando il fenomeno della cd. **universalità oggettiva** (art. 42 l.f.), per effetto del quale il debitore-fallito è privato della disponibilità integrale del suo patrimonio, acquisito alla massa e vincolato al soddisfacimento dei creditori.

#### **Focus giurisprudenziale:**

dal fallimento deriva " *la privazione dell'amministrazione e della disponibilità dei beni prevista dall'art. 42 r.d. n. 267 del 1942, anche se comunemente definita spossessamento, comporta soltanto la presa in consegna dei beni medesimi da parte del curatore, che ne diviene detentore, e non la sottrazione al fallito "ope legis" del loro possesso* " (**Cassazione civile, sez. II, 11/08/2005, n. 16853**).

\*

Ma l'acquisizione dei beni all'attivo non è indiscriminata, ad esempio: " *i rifiuti prodotti dall'imprenditore fallito non sono beni da acquisire alla procedura fallimentare e quindi non formano oggetto di apprensione da parte del curatore fallimentare. Il potere di disporre dei beni fallimentari, inoltre, non comporta necessariamente il dovere di attivarsi per la tutela sanitaria degli immobili destinati alla bonifica (...)* " (**Tar Toscana 2011/137**).

**1.2.** L'impresa fallita resta in vita e così i suoi organi d'amministrazione, tuttavia espropriati dalla gestione dei beni.

L'ente subisce un affievolimento della **naturale soggettività giuridica**, che si proietta sui rapporti processuali.

**Focus giurisprudenziale:**

*“ 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 (...) ” (Cassazione civile 2014/12789).*

**1.3.** Sul piano processuale, anche su quello tributario, il fallimento determina una **causa extraprocessuale di interruzione automatica** del processo in cui sia parte il fallito (**art. 43 comma terzo, l.f.**).

**Focus giurisprudenziale:**

*“ l'art. 43 del r.d. n. 267/1942, con il comma 3 (aggiunto dall'art. 41 del D.lgs. n. 5/2006), ha introdotto un nuovo caso di interruzione automatica del processo, conseguente all'apertura del fallimento (...) ” (Tribunale Milano, sez. V, 31/01/2013, n. 1392).*

*“ L'apertura del fallimento determina l'automatica interruzione del processo, ai sensi del nuovo art. 43 legge fallimentare, che -non richiedendo ulteriori fatti per il prodursi dell'interruzione- comporta deroga all'art. 300 c.p.c. Tale automatismo non riguarda tuttavia il termine per la riassunzione, che decorre infatti dalla conoscenza dell'evento interruttivo, con ciò escludendosi eventuali dubbi di costituzionalità (...) ” (Tribunale Modena, 20/01/2012, n. 150).*

Si tratta di un effetto già disciplinato dal D.lgs. 1992/546 (*disposizioni sul processo tributario*) all'art. 40 (*interruzione del processo*), disposizione mutuata dall'art. 299 Cpc, anche per effetto del generale rinvio alle norme processuali civili contenuto nell'art. 1, comma secondo delle disposizioni sul processo tributario.

Nel fallimento l'istituto si arricchisce di un **meccanismo acceleratorio** (meglio *infra*).

**1.4.** L'effetto interruttivo fallimentare, ossia conseguente alla dichiarazione di fallimento, diversamente dall'art. 299 Cpc e finanche dall'art. 40 cit. – che richiedono la dichiarazione in udienza (se la perdita della capacità processuale interessa un soggetto giuridico costituito) – ha **effetti immediato**: con il deposito in cancelleria della dichiarazione di fallimento (**cf. art.43 lf.**).

Norma destinata certamente a prevalere sulle disposizioni processuali tributarie (*peraltro queste non sono altro che un adattamento al giudizio tributario delle disposizioni civilistiche*

*ordinarie - ndr)* in ragione della specialità della legge che è destinata a governare la crisi dell'impresa commerciale (***lex specialis***).

**1.5.** La norma fallimentare, di cui è evidente la *ratio* riformatrice (*con essa si sottolinea l'esigenza di velocizzazione dei procedimenti in cui sia parte un soggetto-fallito con l'intento di evitare che il processo possa essere interrotto a distanza di tempo dall'evento interruttivo, ossia allorché' le parti informino il giudice ai sensi dell'art. 300 Cpc - 40 D.lgs. 1992/546*), non ha tuttavia previsto nulla in ordine alla decorrenza dei termini di riassunzione, aspetto che viene in rilievo giacché l'evento interruttivo è collegato ad un "evento interno" all'Ufficio giudiziario (*apertura del fallimento, ossia deposito in Cancelleria della sentenza che dichiarata il fallimento dell'impresa, ndr*).

Il Giudice delle leggi, con due sentenze interpretative di rigetto, ne ha fornito una lettura costituzionalmente orientata, chiarendo che pure nella fattispecie fallimentare, fermo l'effetto interruttivo previsto dalla norma, continua a trovare applicazione il principio generale di cui all'art. 305 Cpc nel testo risultante dalle precedenti pronunzie di costituzionalità.

Cosicché il termine per la riassunzione decorre **non dal giorno in cui si è verificato l'evento interruttivo automatico** (fallimento), bensì dal giorno in cui esso è **venuto a conoscenza** della parte interessata alla riassunzione del processo interrotto.

**Focus giurisprudenziale:**

*" Non è fondata, nei sensi di cui in motivazione, la q.l.c. dell'art. 305 c.p.c., censurato, in riferimento agli art. 3, 24 e 111, comma 2, cost., nella parte in cui fa decorrere dalla data dell'interruzione del processo per intervenuta dichiarazione di apertura di fallimento ex art. 43, comma 3, della l.fall., e non dalla data di effettiva conoscenza dell'evento interruttivo, il termine per la riassunzione del processo ad opera di parte diversa da quella dichiarata fallita (ovvero diversa dai soggetti che comunque hanno partecipato al procedimento per la dichiarazione di fallimento). Premesso che, secondo gli orientamenti della giurisprudenza costituzionale in materia di interruzione del processo civile, recepiti dalla giurisprudenza di legittimità, è da tempo acquisito il principio per cui nei casi di interruzione automatica del processo il termine per la riassunzione decorre non già dal giorno in cui l'evento interruttivo è accaduto, bensì dal giorno in cui esso è venuto a conoscenza della parte interessata alla riassunzione medesima, la norma censurata non*

*viola gli indicati parametri ove sia interpretata nel senso che, anche nell'ipotesi di interruzione automatica del processo per fallimento di parte costituita, fa decorrere il termine per la riassunzione, ad opera della parte interessata, dalla data di effettiva conoscenza dell'evento interruttivo (...) “ (Corte Costituzionale 2010/17*

*Ed ancora “ Questa Corte, dunque, richiamando i principi già affermati nelle sentenze n. 36 del 1976, n. 159 del 1971, n. 34 del 1970 e n. 139 del 1967, ha nuovamente affermato che nel vigente sistema di diritto processuale civile è ormai acquisito il principio secondo cui, nei casi d'interruzione automatica del processo (artt. 299, 300, terzo comma, 301, primo comma, cod. proc. civ.), il termine per la riassunzione decorre non già dal giorno in cui l'evento interruttivo si è verificato, bensì dal giorno in cui esso è venuto a conoscenza della parte interessata alla riassunzione e che «l'art. 43 del r.d. n. 267 del 1942, con il terzo comma (aggiunto dall'art. 41 del d.lgs. n. 5 del 2006), ha introdotto un nuovo caso d'interruzione automatica del processo, conseguente all'apertura del fallimento, mentre in precedenza anche nell'ipotesi di fallimento della parte l'interruzione del processo derivava dalla dichiarazione in giudizio o dalla notificazione dell'evento interruttivo ad opera del procuratore costituito della parte medesima (...) “ (Corte Costituzionale 2010/261).*

**1.6.** Conseguenza è la preclusione di ogni ulteriore attività processuale che, se compiuta, sarà causa di nullità degli atti successivi e della stessa sentenza.

**Focus giurisprudenziale:**

*determinatasi “ l'interruzione del processo anche se il giudice e le altre parti non ne hanno avuto conoscenza (e senza, quindi, che occorra, perché si perfezioni la fattispecie interruttiva, la dichiarazione o la notificazione dell'evento) “ è preclusa “ ogni ulteriore attività processuale, che, se compiuta, è causa di nullità degli atti successivi e della sentenza, con la conseguenza che la nullità della sentenza di appello potrà essere dedotta e provata per la prima volta nel giudizio di legittimità a norma dell'art. 372 c.p.c. e che, nel caso di accoglimento del ricorso, la sentenza ai sensi dell'art. 383, dovrà essere cassata con rinvio ad altro giudice di pari grado, nella stessa fase in cui si trovava il processo alla data dell'evento interruttivo “. (Cass. Civ. 2007/3459, ma si veda anche Cass. Civ. 2010/2268).*

**1.7.** Il processo tributario dopo l'interruzione per il fallimento di una delle parti, va riassunto nel termine di **sei mesi, ai sensi dell'art. 43, comma 1 D.lgs. cit.**, che per questo aspetto deroga – quale *lex specialis* – alla regola generale del processo civile prevista dall'art. 305 c.p.c.



che fissa il termine di **tre mesi** per la riassunzione del processo civile. L'art. 43 l.f. non fissa alcuna termine, ma incide solo sul momento dell'interruzione.

**Focus normativo :**

Articolo 43 d. lgs. n. 546/1992

*Ripresa del processo sospeso o interrotto.*

1. *Dopo che è cessata la causa che ne ha determinato la sospensione il processo continua se **entro sei mesi da tale data viene presentata da una delle parti istanza di trattazione al presidente di sezione della commissione**, che provvede a norma dell'art. 30.*

2. *Se entro sei mesi da quando è stata dichiarata l'interruzione del processo la parte colpita dall'evento o i suoi successori o qualsiasi altra parte presentano istanza di trattazione al presidente di sezione della commissione, quest'ultimo provvede a norma del comma precedente.*

3. *La comunicazione di cui all'art. 31, oltre che alle altre parti costituite nei luoghi indicati dall'art. 17, deve essere fatta alla parte colpita dall'evento o ai suoi successori personalmente. Entro un anno dalla morte di una delle parti la comunicazione può essere effettuata agli eredi collettivamente o impersonalmente nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza dichiarata dal defunto risultante dagli atti del processo. La parte colpita dall'evento o i suoi successori possono costituirsi anche solo presentando documenti o memorie o partecipando alla discussione assistiti, nei casi previsti, da difensore incaricato nelle forme prescritte.*

\*

**§§ 2. SEGUE: LEGITTIMAZIONE DEL CURATORE.**

**2.1.** Fatte queste premesse, che riguardando la proiezione del fallimento (come fatto storico) sul processo tributario pendente (e sul processo in genere), la prima questione di carattere processuale da affrontare – mantenendo fermo il principio della *cd. perdita della legittimazione sostanziale e processuale da parte del suo titolare* (fallito), *nella cui posizione subentra il curatore fallimentare (...)* “(Cass. civile 2014/12789) – riguarda la **legittimazione ad agire e contraddire**. Ossia l'individuazione dei soggetti che hanno diritto a **proporre il ricorso**, ovvero a **resistere** nel processo tributario.

**2.2.** E' da escludere una **legittimazione processuale concorrente** (del fallito e del curatore).

In difetto, poi, di una espressa indicazione normativa è da escludere anche un **rapporto di rappresentanza legale** o di **assistenza-integrativa** della capacità processuale.

Infine, il curatore **non è certamente** il successore dell'imprenditore in stato di fallimento.

**Focus giurisprudenziale:**

*" (...) è da escludersi che tra fallito e curatore sia configurabile un rapporto di immedesimazione o di rappresentanza (...) "* **(Cass. Civ. 2008/8778).**

Sembra più adeguato il ricorso allo schema giuridico della **cd. sostituzione processuale**. Che tuttavia **eccezionalmente ammette**, ma solo in caso di inerzia degli organi fallimentari – da non confondersi con la motivata decisione di astenersi dall'iniziativa ritenendo fondata la pretesa tributaria (*cf. infra*) – la **legittimazione sussidiaria** del contribuente dichiarato fallito, in ragione dei riflessi sanzionatori conseguenti all'eventuale definitività dell'atto impositivo.

**Focus giurisprudenziale:**

*" l'accertamento tributario (...) se inerente a crediti i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente (...) 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 dei beni e delle attività acquisiti al fallimento - ma anche al contribuente, il quale, restando esposto ai riflessi, anche di carattere sanzionatorio, conseguenti alla definitività dell'atto impositivo, è **eccezionalmente abilitato ad impugnarlo, nell'inerzia degli organi fallimentari, non potendo attribuirsi carattere assoluto alla perdita della capacità processuale conseguente alla dichiarazione di fallimento, che può essere eccepita esclusivamente dal curatore, nell'interesse della massa dei creditori "** (Cass. Civ. 2014/9434, Cass. Civ. 2910/2009).*

\*

**§§ 3. L'AZIONE DEL CURATORE PER L'INDIVIDUAZIONE DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO PENDENTE - SUGGERIMENTI OPERATIVI.**

**3.1.** La *ratio-legis* della norma, sul piano generale, è quella di evitare che la procedura

fallimentare possa essere appesantita dalla prosecuzione di giudizi, alcuni inutili una volta apertasi la crisi, altri persino inammissibili(*cf. infra*).

Tale esigenza, tuttavia, deve essere bilanciata con l'opposta esigenza di tutelare la parte colpita dall'evento interruttivo, e soprattutto di **preservare il diritto di difesa della parte cui il fatto interruttivo non si riferisce**, con la conseguenza che questa deve essere messa in grado di conoscere se sia o meno verificatosi l'evento interruttivo, e da quale momento decorre il termine per la riassunzione (*viepiù considerato che esso è generato da un evento-interno, il deposito della sentenza di fallimento*).

**3.2.** Il curatore, pertanto, potrebbe trovare utile - venuto a conoscenza dei processi in cui è causa l'impresa fallita - depositare in ciascun giudizio copia dell'estratto della sentenza dichiarativa di fallimento, così da mettere in grado la controparte di conoscere l'evento interruttivo, **segnando** la decorrenza del termine per la riassunzione.

**Focus: per una possibile prassi virtuosa.**

*In sede di "interrogatorio del fallito" è opportuno che il curatore richieda, fra la documentazione che a costui spetta di ricevere, anche specifiche informazioni sul contenzioso pendente e su quello tributari in particolare. E' altresì opportuno che in ciascun giudizio provveda al deposito di un estratto della sentenza dichiarativa di fallimento, così da sollecitare la formale conoscenza di controparte dell'evento, che costituisce causa interruttiva-esterna.*

\*

**§§ 4. L'ACCERTAMENTO DEI CREDITI TRIBUTARI NEL FALLIMENTO E IL PRINCIPIO DI ESCLUSIVITÀ DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA.**

**4.1.** Un profilo di grande rilevanza è quello inerente la necessità di conciliare l'**esclusività della giurisdizione tributaria**, prevista dall'art. 2 D. lgs cit., con la **parimenti esclusiva competenza del giudice fallimentare** per le attività di verifica della massa passiva fallimentare (cd. concorso formale fra i creditori della massa): è noto, infatti, che l'**accertamento dei crediti tributari nelle procedure concorsuali** deve fare i conti con due regole tra loro apparentemente

confliggenti: da un lato la **soggezione di tutti i crediti al principio della esclusività della formazione dello stato passivo** quale condizione imprescindibile per la partecipazione al concorso, ai sensi degli artt. 52 e 92 ss. l.f., dall'altro, la **giurisdizione speciale delle commissioni tributarie in ordine alle controversie relative all' *an* ed al *quantum* delle pretese tributarie** (anche in ordine all'eventuale prescrizione maturata), ai sensi degli artt. 1 d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636 e 2 d. lgt. 31 dicembre 1992 n. 546 (cfr. Cass. SS.UU. 12 dicembre 2001 n. 15715; Cass. 13.11.1997 n. 11214), fatta salva dallo stesso art. 52 l.f.

**4.2.** Pertanto, il principio generale ex art. 52 l.f. é che qualunque pretesa di contenuto patrimoniale deve essere accertata nelle forme previste dagli art. 93 ss. l.f. (concorso formale).

**Focus giurisprudenziale:**

*“ dichiarato il fallimento, ogni diritto di credito, ivi compresi i crediti prededucibili, è tutelabile nelle sole forme di cui agli art. 93 ss. l. fall.; la previsione di un'unica sede concorsuale per l'accertamento del passivo comporta la necessaria concentrazione presso un unico organo giudiziario delle azioni dirette all'accertamento dei crediti e l'inderogabile osservanza di un rito funzionale alla realizzazione del concorso dei creditori, il che determina l'improponibilità della domanda proposta nelle forme ordinarie.*

**(ex multis Cass. Civ. 2010/23353)**

Tuttavia, al giudice fallimentare è **precluso** l'esame nel **merito della pretesa tributaria**, potendo egli, in sede di ammissione al passivo dei crediti tributari e tenuto conto dei limiti della propria giurisdizione (in favore di quella spettante alle commissioni tributarie), solo verificare:

- l'esistenza del ruolo di imposta e l'iscrizione a ruolo del tributo;
- la notifica della cartella al curatore;
- l'anteriorità del presupposto di imposta rispetto alla dichiarazione di fallimento;
- la configurabilità del privilegio richiesto (Trib. Roma 15.12.2008, [www.osservatorio-oci.org](http://www.osservatorio-oci.org), Ms 00076).

Solo quando la pretesa tributaria è **stata accertata**, occorrendo innanzi al giudice tributario, diviene onere dell'ente impositore e del concessionario chiedere che il credito concorra

per il soddisfacimento nei confronti del contribuente fallito, rispettando (però) forme e termini della legge fallimentare.

**Focus concettuale:**

*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 il credito in sede tributaria.*

**4.3.** Va detto ancora che se 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 finalizzati all'accertamento della pretesa-creditoria, formati in epoca anteriore alla dichiarazione di fallimento del contribuente ed ancorché intestati a quest'ultimo, sono opponibili alla curatela, ma debbono essere a questa notificati.

**Focus concettuale:**

*E' conseguenza di quanto precede la necessaria allegazione all'avviso di accertamento notificato alla curatela, del cd. **verbale di constatazione**, notificato (o elevato) al contribuente in bonis. La vicenda attiene solo alla questione della opponibilità degli atti, ma quella (più ampia) 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.*

**4.4.** Al contrario, gli atti del procedimento tributario **formati in epoca successiva** debbono indicare quale destinataria l'impresa assoggettata alla procedura concorsuale, e quale legale rappresentante il curatore.

E' stato precisato che il solo accertamento della pretesa tributaria notificato all'impresa dopo la dichiarazione di fallimento **non costituisce valido presupposto per l'emissione della**

**cartella esattoriale a carico del fallimento (Cass. Civ. 12789/2014).**

Né tale onere può essere assorbito dalla conoscenza che il curatore ottenga del **cd. processo verbale di constatazione** dalla documentazione contabile del fallimento.

**Focus giurisprudenziale:**

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

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

**4.6.** Non è irrilevante a questo punto riportare un passo della recente **Cass. Civ. 2014/7493**, che opera un'opportuna sintesi di quanto finora esposto :

*“ se il subentro nella legittimazione processuale e sostanziale comporta –indubbiamente - che siano opponibili alla curatela gli atti formati nei confronti della società in bonis (mentre dopo la dichiarazione di fallimento gli ulteriori atti del procedimento tributario debbono indicare quale destinataria la procedura fallimentare e quale legale rappresentante della stessa il curatore), tutt'altra questione è quella concernente la necessaria allegazione all'avviso di accertamento notificato alla curatela del verbale di constatazione notificato al contribuente in bonis, vicenda che attiene non già alla questione della opponibilità degli atti ma bensì a quella della realizzazione della funzione tipica della motivazione dell'avviso di accertamento la cui finalità non è soltanto quella di “incanalare la pretesa tributaria” (provocatio ad opponendum) ma sebbene quella di garantire al destinatario dell'avviso di accertamento il più adeguato e spedito esercizio del diritto di difesa, consentendogli di conoscere nel modo più compiuto i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche poste dall'ufficio finanziario a fondamento dell'atto impositivo e perciò di poterle valutare nell'ottica della tutela degli interessi che pertengono alla procedura e, mediamente, alla collettività dei creditori. A presidio di che la norma qui in esame (proprio nel contesto della disciplina del contenuto necessario della motivazione del provvedimento), stabilisce appunto, per le ipotesi di rinvio ad altro atto, l'onere di allegazione o trascrizione di quello richiamato, quando*

questo non sia "conosciuto né ricevuto dal contribuente" (con puntuale rigore lessicale Cass. Sez. 5, Sentenza n. 15842 del 12/07/2006 chiarisce che gli "elementi conoscitivi devono essere forniti all'interessato non solo tempestivamente - e cioè inserendoli ab origine nel provvedimento impositivo ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che permetta al medesimo un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa"). Occorre perciò senz'altro convenire con gli argomenti valorizzati da Cass. Sez. 5, Sentenza n. 8778 del 04/04/2008 ed in specie con quello che evidenzia che "la consegna al curatore dei documenti contabili della società non è circostanza rilevante ai fini della dimostrazione della conoscenza, da parte del suddetto curatore, del contenuto del p.v.c. rilevante ai fini della dimostrazione della conoscenza, da parte del suddettocuratore, del contenuto del p.v.c., come è da ritenersi assolutamente irrilevante in tal senso altresì la circostanza che tale verbale sia stato consegnato al fallito, posto che è da escludersi che tra fallito e curatore sia configurabile un rapporto di immedesimazione o di rappresentanza così da desumersi con certezza che il p.v.c. consegnato all'uno sia conosciuto anche dall'altro"

\*

## §§ 5. LA CARTELLA DI PAGAMENTO

**5.1.** Nella notifica della cartella di pagamento (*ex cartella esattoriale*) si estrinseca il rapporto più frequente fra procedimento fallimentare ed amministrazione finanziaria.

Va ricordato che la più recente giurisprudenza si è consolidata nel senso di ritenere **non necessaria la preventiva notifica al curatore della cartella di pagamento**, modificando il precedente orientamento giurisprudenziale (cfr., *ex multis*, Cass. 17 giugno 1998 n. 6032).

### **Focus giurisprudenziale:**

*"La domanda di ammissione al passivo di un fallimento avente ad oggetto un credito di natura tributaria non presuppone necessariamente, ai fini del buon esito della stessa, la precedente iscrizione a ruolo del credito azionato, la notifica della cartella di pagamento e l'allegazione all'istanza di documentazione comprovante l'avvenuto espletamento delle dette incombenze, potendo viceversa essere basata anche su titolo di diverso tenore"* (Cass. civile, sez. un. 2012/4126).

\*

### **Precedente orientamento giurisprudenziale:**

*"in caso di fallimento del contribuente, presupposto indefettibile dell'ammissione al passivo del credito portato dalla cartella esattoriale è la notifica della stessa al curatore fallimentare, al fine di consentirgli di eventualmente proporre ricorso contro il ruolo, così che i tributi iscritti siano ammessi con la "riserva"*

prevista dall'art. 45, comma 2, del D.P.R. n. 602 del 1973 "(Cass. Civ. 1998/6032).

**5.2.** Se nella cartella sono iscritti crediti per tributi, la **cognizione in sede di opposizione spetta unicamente al giudice tributario.**

**5.3.** In difetto di tempestiva impugnazione (60 giorni) la cartella di pagamento diventa **irretrattabile** e costituisce titolo per l'ammissione allo stato passivo in via definitiva.

Ove il curatore volesse opporre la pretesa tributaria contenuta nella cartella di pagamento avviando un giudizio tributario ovvero questo risulti già pendente alla data di fallimento, il credito potrà essere **ammesso al passivo con riserva** (dell'esito del contenzioso tributario), ai sensi dell'art. 88 Dpr 1973/602.

**Il credito erariale gode dunque di un trattamento privilegiato rispetto al credito ordinario, sia esso privilegiato o chirografo.**

**Focus normativo:**

*Articolo 88 Dpr 1973/602. Ammissione al passivo con riserva.*

*1. Se sulle somme iscritte a ruolo sorgono contestazioni, il credito è **ammesso al passivo con riserva**, anche nel caso in cui la domanda di ammissione sia presentata in via tardiva a norma dell'articolo 101 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267.*

*2. Nel fallimento, la riserva è sciolta dal giudice delegato con decreto, su istanza del curatore o del concessionario, quando è inutilmente decorso il termine prescritto per la proposizione della controversia davanti al giudice competente, ovvero quando il giudizio è stato definito con decisione irrevocabile o risulta altrimenti estinto.*

*3. Nella liquidazione coatta amministrativa, il commissario liquidatore provvede direttamente, o su istanza del concessionario, allo scioglimento della riserva nei casi indicati nel comma 2, apportando le conseguenti variazioni all'elenco dei crediti ammessi.*

*4. Il provvedimento di scioglimento della riserva è comunicato al concessionario dal curatore o dal commissario liquidatore mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento. Contro di esso il concessionario, nel termine di dieci giorni dalla comunicazione, può proporre reclamo al tribunale, che decide in camera di consiglio con decreto motivato, sentite le parti.*

*5. Se all'atto delle ripartizioni parziali o della ripartizione finale dell'attivo la riserva non risulta ancora sciolta si applicano, rispettivamente, il numero 3 dell'articolo 113 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ed il secondo periodo del secondo comma*



dell'articolo 117 della medesima legge (1) (2).

**5.4.** 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 sanzioni non aventi natura tributaria, per contributi previdenziali), la cartella potrà essere opposta davanti al giudice competente, salvo il diritto del curatore ad eccepire fatti estintivi della pretesa creditoria ai sensi dell'art. 95 lf. *(il curatore può eccepire i fatti estintivi, modificativi o impeditivi del diritto fatto valere, nonché l'inefficacia del titolo su cui sono fondati il credito o la prelazione, anche se è prescritta la relativa azione).*

**5.5.** E' opportuno rammentare la distinzione fra **decadenza** del diritto a formulare la pretesa tributaria (art. 2964 c.c.) e la **prescrizione** di questo diritto (art. 3934 c.c.).

Spesso in materia tributaria si genera confusione tra i due istituti, ovvero si invoca impropriamente l'applicazione dell'uno invece che dell'altro.

**5.5.1.** In particolare la l. n. 2005/156 (che ha convertito il d.l. n.2005/106 in materia di imposte dirette ed Iva), la legge in materia di tributi locali ed il D.pr 1986/131 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.

In virtù di quanto precede e determinando l'eccezione un esame nel merito delle modalità di richiesta del credito tributario, **non è possibile** contestare la decadenza davanti al giudice fallimentare, in sede di verifica. La questione potrà essere esaminata solo con ricorso alla Commissione Tributaria.

**5.5.2.** L'eccezione di prescrizione, che è noto si ricollega al principio generale della **certezza dei rapporti giuridici**, attiene all'estinzione del diritto di credito per non essere stato azionato, preteso o riscosso, entro il limite temporale previsto dalla legge: il decorso del tempo è

un **fatto estintivo della pretesa tributaria**, e non solo (ovviamente).

Conseguentemente, secondo l'opinione pressoché consolidata, alla quale aderisce anche il Tribunale di Messina, essendo inibito al giudice delegato ogni valutazione al riguardo, la prescrizione del credito tributario, attenendo all'*an* della pretesa in esame, deve essere **eccepita innanzi al giudice tributario**, davanti al quale sia pendente (o si intenda instaurare) una controversia avverso un atto impositivo.

\*

#### **§§ 6. SEGUE: L'IMPUGNABILITÀ DELL'ESTRATTO DI RUOLO.**

**6.1.** In ordine alla questione riguardante **l'impugnabilità dell'estratto di ruolo** da parte del curatore, sono note le discordanti decisioni delle commissioni tributarie e della Suprema Corte, tanto che la relativa questione è stata rimessa alle **Sezioni Unite** che, con **sentenza 2 ottobre 2015, n. 19704**, hanno statuito che è possibile ricorrere contro il semplice **estratto di ruolo**, se c'è un interesse rivolto a contestare il contenuto, cioè il debito iscritto dall'ente impositore, stabilendo il principio secondo cui *"è ammissibile l'impugnazione della cartella e/o del ruolo che non sia stata validamente notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'ultima parte del terzo comma dell'art. 19 d. lgs. n. 546/1992, posto che una lettura costituzionalmente orientata di tale norma impone di ritenere che la ivi prevista impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque legittimamente venuto a conoscenza ancora non si sono pronunciate.*

**6.2.** Peraltro, il Supremo Collegio, con orientamento oramai stratificato (*cf. sentenze n. 5063/2008, ma anche sentenze nn. 6520 e 6646 del 2013 - ord. n. 12019/2011*), ha affermato che l'ammissione al passivo dei crediti tributari è richiesta dall'agente per la riscossione sulla base del semplice ruolo, come stabilito dall'art. 87, comma 2, Dpr 1973/602 (nel testo introdotto dal d.lgs.

26 febbraio 1999, n. 46), senza che occorra, in difetto di espressa previsione normativa, anche la previa notifica della cartella esattoriale (*cf. Cass. civile, sez. un. 2012/4126*).

**Focus: per una possibile prassi virtuosa.**

*Alcuni Tribunale ritengono che il termine per impugnare la cartella di pagamento che contiene la comunicazione del ruolo, in assenza della preventiva necessaria notifica, decorra dal momento in cui il curatore sia venuto a conoscenza del ruolo (anche per estratto) allorché allegato all'istanza di ammissione al passivo.*

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

\*

**§§ 7. MODALITÀ OPERATIVE PER L'ESERCIZIO DELLA LEGITTIMAZIONE PROCESSUALE.**

**7.1.** La *legimatio ad processum* del curatore è esercitata in modo uniforme, prescindendo dall'avvio di un giudizio tributario, ordinaria od amministrativo.

Se il curatore intende riassumere un giudizio interrotto, ovvero agire in giudizio in via diretta per l'esercizio di un'azione della massa, o per esercitare un'azione già presente nella sfera giuridico-patrimoniale dell'impresa fallita, dovrà essere preventivamente autorizzato dal Giudice Delegato, ai sensi dell'art. 25 lf.

**Focus giurisprudenziale:**

*Per azioni che derivano dal fallimento, a norma dell'art. 24 lf. "debbono intendersi (...) non soltanto quelle che traggono origine dallo stato di dissesto, ma tutte quelle che incidono sul patrimonio del fallito e che, per la sopravvenienza del fallimento, sono sottoposte ad una speciale disciplina, con la conseguenza che deve essere affermata la competenza del tribunale fallimentare ogni qual volta l'accertamento di un credito verso il fallito costituisca premessa di una pretesa nei confronti della massa (...) mentre la domanda principale di risoluzione del contratto di locazione per inadempimento resta disciplinata dalle ordinarie regole di competenza, in quanto esula dalle previsioni dell'art. 24 della cosiddetta l. fall., e non è soggetta alla "vis*

*attraiva" della competenza (...) " (Cassazione civile 2005/20350).*

**7.2.** L'autorizzazione è una **condizione di ammissibilità-processuale** dell'azione.

E' ammessa la ratifica: il curatore che avesse avviato – o resistito – ad un giudizio senza la preventiva autorizzazione può ottenerla in ratifica.

**Focus giurisprudenziale:**

In tema di capacità processuale del curatore fallimentare “ *l'autorizzazione del giudice delegato a stare in giudizio ai sensi dell'art. 25, comma 1 n. 6, l. fall. può essere concessa anche dopo la decorrenza del termine per proporre impugnazione ed ha efficacia sanante "ex tunc" purché sia rilasciata nel corso del processo, sempre che il giudice non abbia già dichiarato la inammissibilità del gravame. (Nella fattispecie la S.C. ha negato la sussistenza del difetto di capacità processuale del curatore, in virtù della autorizzazione del giudice delegato intervenuta - unitamente alla nomina del difensore - anteriormente alla udienza di precisazione delle conclusioni e sia pur prodotta nel giudizio di appello solo in sede di discussione, essendo la regolarizzazione e la integrazione degli atti mancanti o difettosi oggetto di un principio generale di favor avanti ai giudici di merito che invero ne consente all'art. 182 c.p.c. la disposizione anche d'ufficio).*(Cassazione civile 2007/15939).

**7.3.** L'autorizzazione ad agire e/o resistere in giudizio non può essere generale ed astratta, ma specifica e resa in relazione allo specifico giudizio nel quale il curatore dovrà costituirsi quale rappresentante della massa.

Essa, tuttavia, è deformalizzata e può anche essere concessa al curatore implicitamente: nel contesto di altra autorizzazione che la presuppone, ad esempio nell'atto con il quale il Giudice Delegato ammette la procedura al patrocinio a spese dello Stato.

**Focus giurisprudenziale:**

*L'art. 144 del Dpr 2002/115 secondo cui “ nel processo in cui è parte il fallimento, se il decreto del giudice delegato attesta che non è disponibile il denaro per le spese, il fallimento si considera ammesso al patrocinio a spese dello Stato va infatti letta in collegamento con l'art. 25 l comma n.6 l.fall., attesa la sua chiarezza nello stabilire che l'attestazione non può essere data in*

*via generale ed astratta, ma in relazione allo specifico giudizio nel quale il curatore dovrà costituirsi (...) ne consegue che poiché il provvedimento ex art. 25 cit. non necessita di formule sacramentali, la mera attestazione del G.D. della mancanza di fondi, che fa seguito all'istanza con la quale il curatore gli rappresenta che il fallimento non dispone della liquidità necessaria a sostenere le spese del processo, va interpretata tata quale contestuale, implicita autorizzazione alla costituzione in quel processo (...)* “ **(Cassazione civile 2014/12947)**.

\*

#### **§§ 8. LEGITTIMAZIONE PROCESSUALE DIRETTA DEL CURATORE.**

Il curatore **non necessita** dell'autorizzazione giudiziaria di cui all'art. 25 n. 6 lf. se si tratta di agire e/o resistere (la formulazione della norma è più ampia: *stare in giudizio*) in controversie riguardanti:

- diritti di terzi sui beni acquisiti al fallimento(es. *un'opposizione di terzo all'esecuzione: il curatore rivendica la titolarità alla massa di un bene pignorato nell'erronea convinzione, da parte del creditore-procedente, che esso appartenga all'esecutato e non al fallimento*).
- contestazioni e tardive dichiarazioni di crediti(es. *opposizioni allo stato passivo*).

#### **Focus giurisprudenziale:**

*“ Non è richiesta l'autorizzazione del giudice delegato per la costituzione del curatore giudizi d'impugnazione del decreto di esecutività dello stato passivo e in quelli in materia di dichiarazione tardiva di credito. Né la novella giustifica il dubbio di costituzionalità della disciplina, per la violazione dei limiti di cui all'art. 1, comma 6, della legge delega 14 maggio 2005 n. 80, attesi i criteri ivi posti dell'abbreviazione dei tempi per l'accertamento del passivo e dell'accelerazione dei giudizi (...) ”* **(Cassazione civile 2012/7918)**.

\*

#### **§§ 9. LE ECCEZIONI: LA LEGITTIMAZIONE PROCESSUALE SUPPLETIVA DEL FALLITO.**

Si è detto che la dichiarazione di fallimento sottrae al fallito – in favore del curatore – la capacità di stare in giudizio nelle controversie relative a diritti patrimoniale ricadenti nel fallimento.

Fanno eccezione, completando un argomento accennato in precedenza:

I casi nei quali il fallito agisca per la tutela di diritti strettamente personali (ove possa derivare un'imputazione di bancarotta, es. il fallito agisce per l'accertamento negativo dell'effetto solutorio di un pagamento, fatto non astrattamente idoneo ad aver determinato sottrazione di beni dalla massa attiva).

L'inerzia dell'amministrazione fallimentare (da non confondersi con una valutazione negativa da parte della procedura sulla convenienza per la massa fallimentare di avviare e/o comunque partecipare ad un determinato giudizio).

**Focus giurisprudenziale:**

*La dichiarazione di fallimento, pur non sottraendo al fallito a titolarità dei rapporti patrimoniali compresi nel fallimento, comporta la perdita della capacità di stare in giudizio nelle relative controversie, spettando la legittimazione processuale esclusivamente al curatore; a questa regola (...) fanno eccezione soltanto l'ipotesi in cui il fallito agisca per la tutela di diritti strettamente personali e quella in cui, pur trattandosi di rapporti patrimoniali, l'amministrazione fallimentare sia rimasta inerte, manifestando indifferenza nei confronti del giudizio, situazione che non si verifica ove l'inerzia degli organi fallimentari costituisca il risultato di una ponderata valutazione negativa. (Nella specie, il curatore aveva espresso disinteresse all'intervento in sede di legittimità, in ragione della scarsa consistenza della pretesa azionata) (...) “ (Cassazione civile 2013/24159).*

*“ La eccezionale legittimazione processuale suppletiva del fallito sussiste nel caso di inerzia dell'amministrazione fallimentare; ne consegue che tale legittimazione è ammissibile solo quando l'inerzia sia stata determinata da un totale disinteresse degli organi fallimentari e non anche quando consegua ad una negativa valutazione di questi ultimi circa la convenienza della controversia (...) “ (Cassazione civile 2005/15369).*