

La legittimazione attiva a stare in giudizio nelle liti di rimborso Iva in pendenza della liquidazione giudiziale (già fallimento).

The active legitimation in trial proceedings in Vat refund litigation during the judicial liquidation (first called bankruptcy proceeding).

di Michele Mauro - 17 gennaio 2020

(commento a / notes to: Cass., Sez. V, 11 settembre 2019, n. 22646)

Abstract

Nella sentenza in commento la Cassazione è incorsa in una vistosa confusione in ordine alla legittimazione attiva nel giudizio di rimborso Iva, allorché la lite sia instaurata nel corso della procedura concorsuale attualmente denominata “liquidazione giudiziale”. Invero, pur trattandosi di un credito originato da presupposti verificatisi anteriormente alla dichiarazione di fallimento, l’eventuale inerzia del curatore nei confronti del diniego di rimborso notificato dall’Amministrazione finanziaria è in grado di esporre il fallito all’effetto pregiudizievole della prescrizione del credito da rimborso IVA, con conseguenti ripercussioni negative sul suo patrimonio non dissimili da quelle provocate da provvedimenti impositivi (o di riscossione) emanati dall’Amministrazione.

Parole chiave: *liquidazione giudiziale (già fallimento); rimborso Iva; legittimazione processuale; inerzia curatore; prescrizione diritto al rimborso Iva.*

Abstract

In the analysed decision, the Italian Supreme Court has incurred in a marked confusion regarding the active legitimation in the Vat refund trial, when the litigation is instituted during the insolvency procedure currently called “judicial liquidation”. This is because, even if it’s a credit originating before the start of the bankruptcy procedure, the inactivity of the bankruptcy trustee against the refusal of refund notified by the Financial Administration is able to expose the bankrupt to the prejudicial effect of the prescription of the Vat refund credit, with consequent negative effects on its assets similar with those caused by tax (or collection) act issued by the Administration.

Keywords: *Judicial liquidation (first called bankruptcy proceeding); Vat refund; legitimation in trial proceedings; bankruptcy trustee inactivity; Vat refund prescription.*

SOMMARIO: 1. Le discutibili statuizioni della Cassazione in ordine alla capacità processuale esclusiva del curatore nei rapporti patrimoniali attivi compresi nella liquidazione giudiziale (già fallimento). - 2. La soggettività impositiva durante la procedura concorsuale e i suoi risvolti processuali. - 3. L'intangibilità della giurisdizione tributaria, durante la liquidazione giudiziale, con riferimento alle pretese fiscali. - 4. L'inerzia del curatore e la legittimazione processuale attiva del fallito nelle liti da rimborso relative a crediti tributari sorti prima dell'avvio della procedura concorsuale.

1. Con la sentenza in commento la Cassazione, pur restando nel solco dei consolidati principi in tema di presupposti sostanziali del recupero dell'eccedenza (detraibile) Iva da dichiarazione e onere della prova nel relativo processo di rimborso (in proposito cfr., tra gli altri, M. BASILAVECCHIA, *La neutralità nell'Iva, tra effettività e cautele*, in *Rass. trib.*, 2016, 901; R. MICELI, *Il recupero dell'Iva detraibile tra principi comunitari e norme interne*, in *Rass. trib.*, 2006, 1871; V. NUCERA, *Motivazione dell'atto e sindacato giurisdizionale: la "latitudine" della cognizione nelle azioni di rimborso*, in *Rass. trib.*, 2019, 402), è incorsa in una vistosa confusione in ordine alla legittimazione attiva a stare in giudizio allorquando la lite sia instaurata nel corso della procedura concorsuale attualmente denominata "liquidazione giudiziale" (il termine "fallimento" è stato espunto a seguito delle modifiche introdotte con il D. Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14, che reca la disciplina della crisi d'impresa e dell'insolvenza).

Il caso ha riguardato un ricorso proposto da una procedura fallimentare avverso il diniego di un rimborso Iva relativo ad un credito formatosi in epoca antecedente alla dichiarazione di fallimento e notificato soltanto al curatore.

Oltre alla questione (in conclusione ritenuta assorbita) riguardante la tempestività della presentazione della dichiarazione Iva da parte dell'organo della procedura (entro quattro mesi dalla nomina), il ricorso era basato su due motivi.

In primis, sull'asserita erroneità della sentenza nella parte in cui ha ritenuto non provata la sussistenza del credito IVA, nonostante fossero decorsi i termini per l'accertamento relativo a quel periodo di imposta.

Inoltre, sul fatto che il diniego del rimborso non era stato notificato (anche) al fallito, trattandosi di un credito originato da fatti antecedenti alla dichiarazione di fallimento.

La Cassazione, pronunciandosi sulla questione di rito, ha dapprima affermato come sia corretto affermare, come dedotto in giudizio dal ricorrente, che l'accertamento tributario in materia di IVA, ove riguardi crediti i cui presupposti si siano verificati anteriormente alla dichiarazione di fallimento del contribuente o nel periodo d'imposta in cui detta dichiarazione è intervenuta, debba essere notificato non solo al curatore ma anche al fallito, il quale non è privato, a seguito della dichiarazione di fallimento, della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario, rimanendo

esposto ai riflessi, anche sanzionatori, derivanti dalla definitività dell'atto impositivo (richiamando proprie precedenti pronunce, tra cui Cass. n. 11618/2017).

Tuttavia, la Corte ha erroneamente ricondotto tale onere di (doppia) notificazione alla fattispecie del litisconsorzio necessario tra curatore e imprenditore dichiarato fallito, che a suo avviso abiliterebbe anche quest'ultimo ad impugnare l'atto impositivo esclusivamente in caso di potenziale emersione di passività ulteriori rispetto a quelle già accertate o accertande in sede di formazione dello stato passivo, anche per il fatto che il relativo giudizio (tributario) non si svolge dinanzi al tribunale fallimentare.

Inoltre, i giudici hanno escluso che tale ricostruzione possa trovare applicazione per le questioni attinenti (non a debiti ma) a crediti tributari vantati dal fallito, non avendo quest'ultimo nessun interesse ad interloquire – in questa ipotesi – con l'amministrazione finanziaria.

Difatti, secondo la Suprema Corte, il credito è acquisito all'attivo dal curatore fallimentare, il quale ha legittimazione esclusiva nei rapporti patrimoniali (attivi) del fallito compresi nella procedura, come testimoniato dal fatto che soltanto il curatore (e non anche singoli creditori) può presentare un'istanza di rimborso avverso una liquidazione di imposta (operata dall'ufficio del registro con riferimento all'atto di registrazione del piano di riparto dell'attivo di una società fallita: Cass. n. 12775/2001).

I giudici hanno dunque ritenuto applicabile il richiamato principio anche all'ipotesi del credito Iva vantato dal fallito e riportato nella dichiarazione di cui all'art. 8, comma 4, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, ai sensi del quale *“in caso di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, la dichiarazione relativa all'imposta dovuta per l'anno solare precedente, sempreché i relativi termini di presentazione non siano ancora scaduti, è presentata dai curatori o dai commissari liquidatori con le modalità e i termini ordinari di cui al comma 1 ovvero entro quattro mesi dalla nomina se quest'ultimo termine scade successivamente al termine ordinario”*.

In merito, invece, all'accertamento del diritto al rimborso, la Cassazione ha ribadito che, nelle controversie di rigetto di un'istanza di rimborso, il contribuente assume il ruolo di attore sostanziale (richiamando la propria precedente pronuncia Cass. n. 17811/2016), con la conseguenza che grava sul curatore l'onere di allegare e provare i fatti cui la legge ricollega il diritto al rimborso (Cass. n. 21197/2014; Cass. n. 15026/2014).

Né, ad avviso dei giudici, può ritenersi inibito all'amministrazione finanziaria contestare la sussistenza dei fatti costitutivi del credito, nonostante siano scaduti i termini per l'esercizio del potere di accertamento, atteso che i termini decadenziali di legge operano limitatamente al riscontro dei crediti erariali e non anche dei debiti dell'Amministrazione nei confronti del contribuente (Cass. n. 5069/2016).

2. Sorprende, innanzitutto, il fatto che la Cassazione, in caso provvedimenti impositivi i cui presupposti si siano verificati anteriormente alla dichiarazione di fallimento del contribuente o nel periodo d'imposta in cui detta dichiarazione è

intervenuta, abbia ricondotto – per la prima volta e in maniera contraddittoria – l’onere di notificare l’atto sia al curatore, sia al fallito, alla fattispecie del litisconsorzio necessario tra i due soggetti.

È, invero, pacifico, come nella giurisprudenza tributaria (si vedano i precedenti citati dalla stessa Cassazione) sia riconosciuto il carattere relativo, e non assoluto, dell’esclusione del fallito dal processo. Difatti, rimanendo il fallito, a seguito della dichiarazione di fallimento, il soggetto passivo del rapporto tributario, come affermato dalla Cassazione nella pronuncia in commento egli subisce le conseguenze, anche sanzionatorie, della definitività di un eventuale provvedimento, per cui non può che essergli consentito di esercitare direttamente la tutela in caso di inerzia del curatore, a pena di vanificare il diritto di difesa sancito dall’art. 24 della Costituzione.

Tale ricostruzione, tuttavia, è fondata su un elemento condizionante imprescindibile, che è utile ribadire: l’inerzia del curatore fallimentare, presupposto che legittima l’azione giudiziaria del fallito, sulla premessa che, in ogni caso, l’atto impositivo o di riscossione debba essere notificato sia al fallito che al curatore (anche se possono esserci casi, comunque problematici, in cui ad uno dei due soggetti è notificato un atto d’imposizione ed all’altro un atto della riscossione. È quanto avvenuto nella controversia oggetto della sentenza della Cassazione n. 2803/2010).

E da questa impostazione deriva il corollario per cui, essendo le limitazioni all’attività processuale fallito funzionali soltanto a realizzare l’interesse dei creditori concorsuali, l’eventuale difetto di legittimazione del fallito può essere eccepito esclusivamente da parte del curatore e non anche dell’Amministrazione finanziaria, né tanto meno può essere rilevato d’ufficio dal giudice tributario (cfr., tra le altre, Cass. n. 11618/2017; Cass. n. 5384/2016; Cass. n. 16816/2014; Cass. n. 17367/2012; Cassa. Ord. n. 21385/2007; Cass. n. 6393/2006).

Giammai, dunque, si può ipotizzare un’ipotesi di litisconsorzio necessario tra i due soggetti, per il semplice fatto che non esistono due (diversi) soggetti coinvolti inescindibilmente nella lite instaurata o instauranda. Ciò che, peraltro, è testimoniato dalla stessa affermazione della Suprema Corte – a questo punto contraddittoria – secondo cui il fallito non è privato, a seguito della dichiarazione di fallimento, della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario, con la conseguenza di escludere la compresenza di un altro soggetto, in ipotesi individuabile nel fallimento.

E’ appena il caso di ricordare, in proposito, come sia stata unanimemente respinta dalla dottrina la concezione del fallimento come persona giuridica volta alla conservazione e liquidazione concorsuale del patrimonio del fallito ed alla ripartizione del ricavato tra i creditori (tesi elaborata da G. BONELLI, *Del Fallimento*, I, Milano, II ed., 1923, 417 ss.), la quale, nella vigenza dei decreti delegati degli anni settanta, aveva consentito di affermare la soggettività impositiva della procedura in base alla qualificazione del debito tributario relativo al periodo concorsuale alla stregua di debito della massa da assolvere in “prededuzione” (ipotesi sostenuta da A. E. GRANELLI, *Pretesa soggettività passiva del fallito per l’imposizione di*

plusvalenze realizzate in fase liquidatoria, in *Boll. trib.*, 1983, 863, e compiutamente criticata da M. MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990, 55 ss.). Il fallimento, infatti, è un procedimento, non un processo, né un nuovo soggetto (cfr., per tutti, A. BONSIGNORI, *Il Fallimento*, in *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, diretto da F. Galgano, vol. IX, Padova, 1986, 123 ss., ove riferimenti dottrinali; E. ANTONINI, *La soggettività tributaria*, Napoli, 1965, 150; F. TESAURO, *Appunti sugli adempimenti fiscali del curatore fallimentare*, in *Rass. trib.*, 1990, 243). Pertanto, il patrimonio fallimentare cui si riferisce l'odierno art. 183 del T.U.I.R. n. 917/1986 rileva soltanto al fine di determinare il reddito del periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della procedura concorsuale (così A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, 202).

Ed ecco perché il fallito può intraprendere l'azione dinanzi al giudice tributario soltanto a seguito dell'inerzia del curatore fallimentare, a mente del principio per cui in una medesima causa una parte non può essere rappresentata da due soggetti in posizione indipendente (cfr. Cass. n. 3245/2003).

3. Un altro fraintendimento che si rinviene nella pronuncia in esame è l'affermazione dei giudici di legittimità che sembra subordinare l'azione di impugnazione da parte del fallito alla potenziale emersione di passività ulteriori rispetto a quelle già accertate o accertande in sede di formazione dello stato passivo della procedura.

Al contrario, proprio in sede di insinuazione dei crediti tributari al passivo, stante l'esclusività della giurisdizione tributaria (anche in quella sede), il fallito può avere interesse a contestare le pretese fiscali qualora il curatore decida di restare inerte.

Difatti, ai sensi dell'art. 88 del DPR n. 602/1973, nel caso in cui sorgano contestazioni sulle somme iscritte a ruolo, il credito è ammesso al passivo con riserva (anche nel caso in cui la domanda di ammissione sia presentata in via tardiva), la quale è successivamente sciolta dal giudice delegato, su istanza del curatore o del concessionario (attualmente Agente), quando è inutilmente trascorso il termine per la proposizione della controversia davanti al giudice competente ovvero quando il giudizio risulta irrevocabilmente definito o altrimenti estinto.

Contro il provvedimento di scioglimento della riserva il concessionario (oggi Agente), nel termine di dieci giorni dalla comunicazione, può proporre reclamo al tribunale, che decide in camera di consiglio con decreto motivato, sentite le parti.

Se all'atto delle ripartizioni parziali e finale dell'attivo la riserva non è stata ancora sciolta, è previsto l'accantonamento delle somme relative ai crediti contestati a cura del curatore.

Tale disciplina, dunque, stabilisce chiaramente l'intangibilità della giurisdizione del giudice tributario, con riferimento alle pretese fiscali, anche nell'ipotesi di fallimento del contribuente, nonostante l'accertamento dello stato passivo sia di competenza del tribunale fallimentare (cfr. L. DEL FEDERICO, *L'accertamento del passivo fallimentare per i crediti tributari*, in *Le riforme della legge fallimentare*, in

AA.VV. (a cura di A. Didone), II, Torino, 2009, 2039; F. PAPARELLA, *L'ammissione al passivo fallimentare dei crediti fiscali a seguito della soppressione del ruolo*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 1203; ID., *Insinuazione al passivo tardiva dei crediti fiscali: recenti pronunce della Suprema Corte tra vecchie questioni e nuova disciplina dell'accertamento esecutivo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 420 ss.; A. CARINCI, *L'ammissione al passivo dei crediti tributari*, in AA.VV. (a cura di F. Paparella), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, 557 ss.; M. MAURO, *Questioni in tema di ammissione dei crediti tributari al passivo fallimentare*, in *Rass. trib.*, 2015, 905 ss.).

4. Da ultimo, non è condivisibile la tesi della Cassazione secondo cui è da escludere, in ogni caso, la legittimazione processuale attiva del fallito qualora si tratti di liti da rimborso relative a crediti tributari originati da presupposti verificatisi anteriormente alla dichiarazione di fallimento.

Invero, le medesime esigenze di tutela del patrimonio che si rinvergono nelle azioni di impugnazione esercitate dal fallito al fine di contrastare pretese fiscali infondate sussistono nelle azioni di rimborso.

Nel caso di specie, a seguito dell'opzione per il rimborso dell'Iva a credito esercitata nella dichiarazione presentata dal curatore, il credito era soggetto, come affermato dagli stessi giudici di legittimità, al termine di prescrizione ordinario decennale (cfr. M. BASILAVECCHIA, *La neutralità nell'Iva, tra effettività e cautele*, cit., 901 e ss. In giurisprudenza si veda, tra le altre, Cass., n. 4145/2016).

Pertanto, l'eventuale inerzia del curatore (che nel caso concreto comunque non si è verificata) nei confronti del diniego di rimborso notificato dall'Amministrazione finanziaria avrebbe potuto esporre il fallito all'effetto pregiudizievole della prescrizione del credito da rimborso IVA, con conseguenti ripercussioni negative sul suo patrimonio non dissimili da quelle provocate da provvedimenti impositivi o di riscossione emanati dall'Amministrazione (naturalmente ove infondati).

Né può assumere rilevanza, in proposito, il precedente, citato dalla Cassazione, secondo cui soltanto il curatore, e non anche singoli creditori, può presentare un'istanza di rimborso avverso una liquidazione di imposta operata dall'ufficio del registro con riferimento all'atto di registrazione del piano di riparto dell'attivo di una società fallita (Cass. n. 12775/2001).

Nella richiamata fattispecie, difatti, l'esclusività della legittimazione attiva del curatore trova fondamento nella genesi del credito chiesto a rimborso, il quale, lungi dal riferirsi a presupposti antecedenti alla dichiarazione di fallimento, è originato dall'attività del curatore fallimentare svolta dopo l'avvio della procedura concorsuale, ossia quando il fallito non ha alcuna legittimazione (sia sul piano sostanziale che su quello processuale), né cognizione, con riguardo alle operazioni liquidatorie svolte.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI: E. ANTONINI, *La soggettività tributaria*, Napoli, 1965; M. BASILAVECCHIA, *La neutralità nell'Iva, tra effettività e cautele*, in *Rass. trib.*, 2016, 901; ID., *Gli adempimenti tributari e la gestione dei crediti d'imposta*, in AA.VV. (a cura di A. Didone), *Le riforme della legge fallimentare*, II, Torino, 2009; G. BONELLI, *Del Fallimento*, I, Milano, II ed., 1923; A. BONSIGNORI, *Il Fallimento*, in *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, diretto da F. Galgano, vol. IX, Padova, 1986; A. CARINCI, *L'ammissione al passivo dei crediti tributari*, in AA.VV. (a cura di F. Paparella), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013; L. DEL FEDERICO, *L'accertamento del passivo fallimentare per i crediti tributari*, in AA.VV. (a cura di A. Didone), *Le riforme della legge fallimentare*, II, Torino, 2009; A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996; A. E. GRANELLI, *Pretesa soggettività passiva del fallito per l'imposizione di plusvalenze realizzate in fase liquidatoria*, in *Boll. trib.*, 1983, 863; M. MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento*, Torino, 2011; ID., *Questioni in tema di ammissione dei crediti tributari al passivo fallimentare*, in *Rass. trib.*, 2015, 905 ss.; M. MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990; R. MICELI, *Il recupero dell'Iva detraibile tra principi comunitari e norme interne*, in *Rass. trib.*, 2006, 1871; V. NUCERA, *Motivazione dell'atto e sindacato giurisdizionale: la "latitudine" della cognizione nelle azioni di rimborso*, in *Rass. trib.*, 2019, 402; F. PAPARELLA, *L'ammissione al passivo fallimentare dei crediti fiscali a seguito della soppressione del ruolo*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 1203; ID., *Insinuazione al passivo tardiva dei crediti fiscali: recenti pronunce della Suprema Corte tra vecchie questioni e nuova disciplina dell'accertamento esecutivo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 420 ss.; F. TESAURO, *Appunti sugli adempimenti fiscali del curatore fallimentare*, in *Rass. trib.*, 1990, 243.