

*La notifica dell'avviso di accertamento al contribuente in bonis non fa decorrere il termine per l'impugnazione del curatore*

Cassazione civile, sezione tributaria, 14 settembre 2016, n. 18002. Presidente Cirillo. Relatore Paola Vella.

**Fallimento - Notifica dell'avviso di accertamento - Interesse del curatore ad agire mediante impugnazione - Manifestazione della volontà dell'amministrazione finanziaria di insinuarsi al passivo**

*Ai sensi dell'art. 100 c.p.c., l'interesse concreto ed attuale del curatore ad agire, mediante l'impugnazione dell'avviso di accertamento, insorge solo a fronte della (e successivamente alla) manifestazione della volontà dell'amministrazione finanziaria, o per essa dell'agente della riscossione, di insinuarsi al passivo fallimentare, la quale non può certo desumersi dalla precedente notifica dell'avviso al contribuente in bonis, sia perché questa assolve tutt'altra funzione e finalità, sia perché, sino a quando la pretesa tributaria non venga espressamente azionata nei confronti della massa, con la domanda di ammissione al passivo ex art. 93 legge fall., il curatore non sarebbe nemmeno legittimato a tutelarne gli interessi, in quanto in ipotesi nemmeno in astratto pregiudicabili. Tra l'altro, ove si trattasse di domanda presentata dall'amministrazione finanziaria oltre il termine fissato dall'art. 101, comma 1, legge fall. (c.d. domanda ultratardiva), essa avrebbe notevoli probabilità di essere dichiarata preliminarmente inammissibile, stante l'estremo rigore della giurisprudenza di questa Corte in ordine alla "prova che il ritardo è dipeso da causa a lui non imputabile", di cui è onerato l'istante (art. 101, comma 4, legge fall.).*

**Fallimento - Notifica dell'avviso di accertamento - Attualità dell'interesse del curatore ad impugnare il titolo della pretesa tributaria - Decisione del giudice delegato in sede di accertamento del passivo**

*Nel sistema della riscossione ridisegnato dal D.Lgs. n. 46 del 1999, l'interesse concreto del curatore ad impugnare il titolo della pretesa tributaria sembrerebbe divenire attuale solo all'esito della decisione del giudice delegato, in sede di accertamento del passivo fallimentare. Infatti, la previsione del novellato D.P.R. n. 602 del 1973, art. 88, comma 1, per cui "se sulle somme iscritte a ruolo sorgono contestazioni, il credito è ammesso al passivo con riserva", attesta che, a fronte della insinuazione al passivo del credito tributario, ed all'esito del c.d. "contraddittorio incrociato" tra le parti (disciplinato dall'art. 96 legge fall. ante riforma, ed*

*ora dall'art. 95 della legge fallimentare riformata), il giudice delegato potrebbe anche statuire l'ammissione integrale del credito - provvedimento che tra l'altro la riforma fallimentare ha assoggettato anche all'impugnazione del curatore, divenuto parte a tutti gli effetti, ai sensi del novellato art. 98, comma 3, legge fall., - in alternativa alla sua ammissione "con riserva", in attesa che la contestazione sul merito della pretesa sia risolta dinanzi al giudice tributario competente, su impulso della parte interessata, in vista della successiva modifica dello stato passivo, ai sensi dell'art. 113-bis legge fall.*

**Fallimento - Notifica dell'avviso di accertamento al contribuente in bonis - Decorrenza del termine per l'impugnazione nei confronti del curatore del fallimento sopravvenuto in pendenza del termine - Esclusione**

*Deve escludersi che la notifica dell'avviso di accertamento effettuata al contribuente in bonis sia idonea a far decorrere il termine per la sua impugnazione anche nei confronti del curatore del fallimento sopravvenuto in pendenza di detto termine, ed in ultima analisi che l'intervenuta definitività dell'atto medesimo sia opponibile alla massa dei creditori, ritenendo invece necessario che il curatore sia messo direttamente in condizione, tramite apposita notifica a lui indirizzata, di esercitare le azioni a tutela della massa dei creditori. E ciò a prescindere dagli ulteriori rilievi svolti sulla ritenuta superfluità, in sede fallimentare, della notifica della cartella di pagamento, e della possibilità per il curatore di impugnare autonomamente il ruolo sulla cui base sia stata proposta domanda di ammissione al passivo, dovendosi in ogni caso ritenere che l'interesse concreto ed attuale del curatore a contestare l'atto impositivo insorga solo a seguito dell'insinuazione al passivo del credito tributario.*

*(Massime a cura di Redazione IL CASO.it - Riproduzione riservata)*

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:  
Dott. CIRILLO Ettore - Presidente -  
Dott. SCODITTI Enrico - Consigliere -  
Dott. MARULLI Marco - Consigliere -  
Dott. TRICOMI Laura - Consigliere -  
Dott. VELLA Paola - rel. Consigliere -  
ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 15204-2009 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

FALLIMENTO DI Q.S., in persona del Curatore, elettivamente domiciliato in ROMA PIAZZA VESCOVIO 21, presso lo studio dell'avvocato TOMMASO MANFEROCE, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato MICHELE CASALINI giusta delega a margine;

- controricorrente -

e contro

EQUITALIA POLIS SPA;

- intimato -

avverso la sentenza n. 8/2009 della COMM.TRIB.REG. di VENEZIA, depositata il 19/02/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 02/03/2016 dal Consigliere Dott. PAOLA VELLA;

udito per il ricorrente l'Avvocato FIORENTINO che ha chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SOLDI Anna Maria, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

#### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle entrate impugna la sentenza n. 8/2009 del 19/2/2009 con cui la quarta sezione della Commissione tributaria regionale del Veneto, nel confermare la decisione della Commissione tributaria provinciale di Rovigo, ha dichiarato la nullità della cartella di pagamento notificata in data 14/2/2007 al Curatore del Fallimento di Q.S., in quanto priva di allegazione degli atti impositivi presupposti (avvisi di accertamento per Iva, Irpef ed Irap degli anni di imposta 1999, 2000 e 2001), notificati in data 19/7/2006 e 5/8/2006 solo al contribuente in bonis, poi dichiarato fallito in data 23/10/2006 (in pendenza del termine per l'impugnazione degli avvisi medesimi), respingendo l'eccezione di definitività degli avvisi suddetti, per mancata impugnazione.

A tale decisione i giudici regionali sono pervenuti sostenendo che, verificatasi "come effetto di legge la sostituzione del curatore al fallito in tutti i rapporti patrimoniali e giuridici, ivi compresi quelli processuali, salvo quelli espressamente previsti dall'art. 43", "la situazione giuridica che ne deriva viene profondamente mutata dalla dichiarazione di fallimento e l'azione processuale che deriva dall'avviso di accertamento può avere due distinte finalità: una a tutela del contribuente fallito, al quale viene conservata la possibilità, se e quando tornato in bonis, di impugnare l'avviso di accertamento; l'altra a tutela della massa e dei creditori, nell'interesse dei quali agisce il curatore". Di qui il rilievo per cui "la curatela non è stata messa nelle condizioni di esercitare le azioni di tutela della massa dei creditori", mentre "l'atto impositivo notificato al solo contribuente e non anche al curatore, in allegato al primo atto di

pertinenza dello stesso, è inefficace nei confronti della curatela e non può esplicare pertanto alcun effetto"; ciò anche tenendo conto della "giurisprudenza della Corte di Cassazione, che, anche quando si esprime circa l'obbligo di notifica dell'avviso di accertamento al fallito (per tutte Cass. Sez. 1, n. 3667/97) presuppone che l'avviso stesso relativo ai crediti conseguenti a presupposti verificatisi prima della dichiarazione di fallimento sia stato notificato al curatore".

Il ricorso dell'amministrazione finanziaria è affidato ai seguenti tre motivi:

1) "Violazione del R.D. n. 267 del 1942, art. 42, art. 43, comma 3 e art. 44 (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)", ponendosi il quesito "se la notifica dell'avviso di accertamento, effettuata nei confronti di un imprenditore prima della sua dichiarazione di fallimento, mantenga la sua efficacia anche dopo tale dichiarazione e che, pertanto, da essa continui a decorrere il termine utile per l'impugnativa anche per la Curatela, cosicché viola le norme sugli effetti della dichiarazione di fallimento la CTR che, per l'utile decorrenza del termine nei confronti del fallimento, richieda la rinnovazione della notifica al curatore".

2) "Violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 19 e 21 (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)", ponendosi il quesito "se, intervenuta la notifica dell'avviso di accertamento nei confronti del contribuente non ancora dichiarato fallito, il termine per la proposizione del ricorso da parte del curatore, in caso di fallimento dichiarato nella pendenza del termine, decorra o meno dalla notifica stessa, senza che sia necessaria una nuova notifica al curatore, e se violi il D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 19 e 21, la CTR che dichiari necessaria la nuova notifica al curatore e per questo annulli la cartella notificata al curatore senza allegarvi l'avviso di accertamento".

3) "Violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)", ponendosi il quesito "se, diventati definitivi gli avvisi di accertamento per essere stati validamente notificati al contribuente, possa o non possa essere annullata una cartella di pagamento, della cui validità in secondo grado si discuta solo per non esservi stati allegati gli avvisi di accertamento senza che siano oggetto di contestazione vizi propri della cartella, e se abbia violato pertanto il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 3, la CTR che abbia annullato una cartella, notificata al curatore senza che vi fosse allegato l'atto presupposto, per non essere stata la curatela "messa in condizione di esercitare le azioni a tutela della massa dei creditori", malgrado fosse già decorso il termine per l'impugnativa anche nei confronti del curatore".

Al ricorso resiste la Curatela del "Fallimento Q.S.", con controricorso e memorie ex art. 378 c.p.c., mentre l'intimata Equitalia Polis s.p.a, non ha svolto difese.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

Le tre censure - che in quanto connesse possono essere esaminate congiuntamente - non meritano accoglimento, alla luce dei principi fondamentali che governano il diritto fallimentare e delle peculiarità che ne derivano sulla disciplina dell'accertamento e della riscossione (anche) dei crediti fiscali, testimoniate dal formante giurisprudenziale sulle complesse fattispecie che registrano l'intersezione tra i due sistemi, tributario e concorsuale.

In particolare, la questione posta in questa sede è se la notifica dell'avviso di accertamento al contribuente in bonis sia idonea a far decorrere il termine per la sua impugnazione anche nei confronti del curatore del fallimento dichiarato in pendenza del relativo termine, al quale sia notificata solo la cartella di pagamento (senza allegazione dell'avviso), con l'effetto di rendere opponibile alla massa dei creditori la definitività dell'atto impositivo non impugnato, ai fini della ammissione al passivo del credito tributario concorsuale, in vista della sua eventuale soddisfazione nella successiva fase di ripartizione dell'attivo.

Non è invece qui in discussione la diversa questione (sulla quale si registrano orientamenti difformi) della validità di un avviso di accertamento ritualmente notificato al curatore fallimentare, ma motivato per relationem al contenuto del p.v.c. precedentemente notificato al contribuente in bonis (per la legittimità, Cass. nn. 19240/12, 21770/11, 11784/10; per l'illegittimità, Cass. nn. 7493/14, 8778/08; per una soluzione intermedia, Cass. n. 24254/15, la quale fa leva sull'onere probatorio del curatore di superare la presunzione *luris tantum* di consegna dei documenti da parte del fallito, in forza dell'obbligo a lui imposto dall'art. 88 l.fall., peraltro assai spesso disatteso nella prassi, specie nei casi di irreperibilità del fallito o del legale rappresentante di società fallite).

In ogni caso, la soluzione del quesito rende opportuno un sintetico excursus su alcuni dei principi generali propri del sistema concorsuale pubblicistico.

Sui principi generali in materia fallimentare.

1. A prescindere dalle varie teorie sull'inquadramento giuridico del fenomeno fallimentare (in termini, sotto il profilo oggettivo, di pignoramento universale, esecuzione collettiva, separazione patrimoniale o vincolo di destinazione, e sotto il profilo soggettivo di interdizione o comunque perdita della capacità di agire), è pacifico che uno degli effetti del fallimento consista nella sottrazione al soggetto fallito, in linea di principio, della disponibilità del suo patrimonio, quanto a godimento, amministrazione e disposizione dei beni, diritti e facoltà che ne fanno parte (c.d. spossessamento), da taluno estesa anche ai comportamenti omissivi che abbiano riflessi patrimoniali (come ad esempio gli atti interruttivi della prescrizione, o il decorso dell'usucapione a favore di terzi).

2. L'effetto suddetto discende dal principio fondamentale della *par conditio creditorum*, che si esplicita nel criterio della "universalità oggettiva" (o "concorso sostanziale") contenuto nell'art. 42 l. fall. - cui fanno da corollario l'art. 43 l. fall. (perdita della legittimazione processuale del fallito e subentro del curatore in tutte le controversie relative a rapporti di diritto patrimoniale, fatto salvo l'intervento del fallito nei casi previsti dalla legge o in relazione a possibili imputazioni di bancarotta), l'art. 44 l.fall. (inefficacia relativa di atti e pagamenti posti in essere o ricevuti dal fallito dopo il fallimento) e l'art. 45 l.fall. (inefficacia relativa delle formalità dirette a rendere opponibili gli atti compiuti prima del fallimento, sempre a presidio della intangibilità del patrimonio fallimentare) - ed è correlato al principio della "universalità soggettiva" espresso dall'art. 52 l.fall., per il tramite dei criteri della c.d. cristallizzazione della massa passiva (comma 1) e della esclusività del concorso formale (comma 2), per cui, una volta che il creditore abbia

scelto di far valere il proprio credito all'interno della procedura concorsuale, soggiace alle regole fissate nei sub-procedimenti di accertamento del passivo (artt. 92-103 L.fall.) e ripartizione dell'attivo (artt. 110-117 L.fall.); e ciò anche negli ormai rari casi di esonero dal concorso sostanziale di cui all'art. 51 L.fall. (comma 3), che sancisce il divieto assoluto di azioni esecutive e cautelari sui beni compresi nel fallimento, fatte salve solo le eccezioni stabilite dalla legge, tra le quali - si rimarca sin d'ora - non figura più l'esecuzione esattoriale, avendo il D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 16 eliminato la disposizione di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 51, per cui l'azione esecutiva del concessionario per la riscossione delle imposte dirette poteva essere esercitata anche in pendenza di fallimento.

3. Non vi è dubbio, quindi, che per tutta la durata della procedura il fallito perda la legittimazione a disporre del patrimonio acquisito al fallimento, la cui amministrazione e gestione viene assunta dagli organi della procedura medesima, ed in primis il curatore, munito delle prescritte autorizzazioni del giudice delegato o del comitato dei creditori. In dottrina, il fenomeno è stato inquadrato nello schema della sostituzione, che implica una scissione tra titolarità e legittimazione (come negli istituti della rappresentanza e dell'autorizzazione). Peraltro, trattandosi di un effetto esclusivamente funzionale alle esigenze del concorso, esso possiede una specifica delimitazione sia oggettiva (v. art. 46 L.fall.) che temporale (v. art. 120 L.fall.), tanto che, dopo la chiusura del fallimento - ed anche in assenza di integrale soddisfazione del ceto creditorio - il fallito riacquista la disponibilità dei diritti sorti prima della procedura, ed anche, ove abbia beneficiato dell'esdebitazione, la liberazione dai debiti residui (nei limiti previsti dall'art. 142 L.fall.).

4. Anche il formante giurisprudenziale risulta assestato sulla tesi per cui il fallimento non comporta in capo al fallito una perdita della titolarità dei propri beni, lo "spossessamento" integrando più riduttivamente una sorta di sospensione della sua legittimazione a disporre e goderne, al solo scopo di consentire agli organi fallimentari l'allestimento di tutte le iniziative necessarie a perseguire il miglior soddisfacimento possibile dei creditori concorsuali (e prima ancora di quelli prededucibili, anch'essi soggetti al concorso formale); si tratta peraltro di una forma di incapacità relativa, in quanto azionabile solo dalla curatela (Cass. nn. 14737/16, 396/07), mentre nei confronti dei terzi il fallito resta vincolato e perseguibile direttamente, sia pure solo a valere per il momento in cui sarà tornato in bonis.

5. Solo in questi termini - ed entro questi limiti - va inteso il "subentro" del curatore nella posizione del fallito, rispetto al quale è comunque da escludere che egli possa essere ritenuto un "successore".

6. Ed invero, con riguardo agli interessi sottesi all'insinuazione al passivo fallimentare dei creditori concorsuali, la giurisprudenza di questa Corte, a partire dalle S.U. n. 8879/90, si è attestata sul principio per cui "il curatore è da considerare terzo rispetto agli atti compiuti dal fallito" (ex multis Cass. nn. 1110/95, 2707/95, 5920/96, 8143/98, 4551/98, 1370/00, 9539/00, 22430/09, 2299/12, 9175/12, 13282/12). Conclusione, questa, recentemente ribadita dallo stesso organo nomofilattico, il quale, pronunciandosi sulla questione della applicabilità, in sede di verifica del passivo, della disciplina sulla data certa ex art. 2704 c.c., ha rilevato che "il curatore certamente non è un imprenditore", "essendo viceversa a lui attribuibile esclusivamente la funzione di semplice gestore del

patrimonio" fallimentare, perciò ribadendo che "va escluso che la sua posizione sia quella successoria in un rapporto già facente capo al fallito", essendo "del tutto incontestabile che il curatore, il quale non è un successore del fallito, non ha preso parte al rapporto giuridico posto a base della pretesa creditoria fatta valere in sede di ammissione, ed è dunque da considerare terzo rispetto ad esso" (Cass. civ. S.U. n. 4213/13).

7. Anche al di fuori del perimetro dell'accertamento del passivo non si registra alcuna automaticità del "subentro" del curatore, come emerge chiaramente dalla disciplina dei rapporti pendenti, per i quali la legge fallimentare - sia ante che post riforma - risulta costantemente informata all'obiettivo della massima tutela degli interessi della massa dei creditori, affidando al curatore la valutazione, ed agli altri organi fallimentari l'autorizzazione (prima del G.D., ora del C.d.C.), circa il subentro nel rapporto (cfr. artt. 72, 73, 74 e 81 L.fall. nella versione ante riforma vigente *ratione temporis*), semmai vigendo l'opposta regola del suo scioglimento automatico (cfr. artt. 76, 77 e 78 L.fall.), fatte salve le eccezioni del fallimento del locatore (art. 80, comma 1, L.fall., "salvo patto contrario") e dell'assicurato (art. 82 però sempre a tutela degli interessi della massa (a mantenere, rispettivamente, la conduzione dell'immobile e la copertura assicurativa); nella legislazione attualmente vigente, poi, siffatto criterio regolatore è ancor meglio chiarito dalla disposizione generale di cui al novellato art. 72 L.fall..

Sul "doppio binario" nell'accertamento tributario in caso di fallimento.

7. Ciò premesso, occorre sottolineare la costante attenzione che si registra nel sistema del contenzioso tributario per la tutela del diritto di difesa del fallito, specie in considerazione dei riflessi penalistici dell'accertamento divenuto definitivo (sebbene l'illegittimità costituzionale del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 56, u.c., dichiarata con sentenza della Corte cost. n. 247/83, abbia escluso che l'accertamento tributario faccia stato incondizionatamente in sede penale); ed infatti, è stata sempre riconosciuta al fallito una legittimazione processuale concorrente rispetto a quella del curatore, anche in considerazione degli interessi patrimoniali coinvolti che, nonostante l'acquisizione al fallimento, continuano a caratterizzare la tutela del diritto di proprietà, che come visto permane in capo al fallito (Cass. n. 3667/97).

8. Si è così costantemente affermato che l'accertamento di tributi, i cui presupposti si siano verificati prima della dichiarazione di fallimento, deve essere notificato non solo al curatore, ma anche al fallito, il quale rimane il soggetto passivo del rapporto tributario (Cass. nn. 14987/00, 6459/00) ed è perciò munito di una concorrente legittimazione ad agire e resistere (Cass. nn. 9434/14, 4113/14), sia pure esercitabile solo in caso di inerzia del curatore (Cass. nn. 6393/06, 6937/02), e con la precisazione che non integrano siffatta inerzia le eventuali scelte processuali del curatore che quel giudizio abbia promosso, o vi abbia partecipato (Cass. n. 5572/11, che ha perciò dichiarato inammissibile il ricorso per cassazione del fallito nel caso in cui il curatore aveva partecipato ai due gradi di giudizio decidendo però di non impugnare la decisione della Commissione tributaria regionale; cfr. Cass. nn. 2910/09, 4235/06).

9. Appare dunque *ius receptum* che l'accertamento tributario, se inerente a crediti i cui presupposti siano insorti prima della dichiarazione di fallimento del contribuente (o nel periodo d'imposta in cui tale dichiarazione è intervenuta) debba essere notificato non solo al curatore - in ragione della partecipazione di detti crediti al concorso fallimentare, o,

comunque, della loro idoneità ad incidere sulla gestione delle attività e dei beni acquisiti al fallimento - ma anche al contribuente fallito, il quale non è privato, a seguito della dichiarazione di fallimento, della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario, e resta esposto ai riflessi, anche di carattere sanzionatorio, che conseguono alla definitività dell'atto impositivo. In altri termini, una volta affermata la *legitimatio ad processum* del contribuente fallito, sia pure di natura suppletiva (per il caso di inerzia, ovvero mancanza di iniziative degli organi fallimentari), si è imposta la necessità, a fini di tutela del diritto di proprietà dei beni e della titolarità dei relativi rapporti giuridici spettanti al fallito, che gli accertamenti tributari siano portati (anche) a sua conoscenza, mediante una notifica ulteriore rispetto a quella effettuata al curatore (Cass. nn. 2910/09, 3020/07, 4235/06, 5671/06, 6393/06, 27263/06, 6937/02, 14987/00, 7308/96, 7561/95; CTC n. 2510/07).

10. Specularmente, è ampiamente consolidato l'orientamento di questa Corte per cui "l'accertamento fiscale avente ad oggetto obbligazioni tributarie i cui presupposti siano maturati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente, ovvero nel periodo d'imposta in cui tale dichiarazione è intervenuta, ove sia stato notificato soltanto al fallito, e non anche al curatore del fallimento, è inefficace nell'ambito della procedura fallimentare" (Cass. n. 9951/03; conf. Cass. nn. 20814/05, 4235/06, 27263/06, 1634/08, 2910/09, 22277/11, 4113/14, 26487/14, 7874/15, 9943/15, 25689/15).

11. Inoltre, nell'ipotesi in cui il fallimento del contribuente intervenga successivamente non solo alla notifica dell'avviso di accertamento, ma anche all'instaurazione del giudizio d'impugnazione, si afferma che, ove il processo non sia stato interrotto ed il curatore non si sia costituito, la sentenza che lo conclude non è opponibile alla procedura (Cass. n. 22809/14). Sulla stessa lunghezza d'onda si sostiene che, in ipotesi di avvisi notificati separatamente al fallito ed al curatore, con impugnazione solo da parte del primo, erra l'amministrazione ad attendere l'esito (favorevole) del giudizio e la conseguente iscrizione a ruolo definitivo, prima di procedere alla notifica della cartella esattoriale alla curatela, rendendo così fondata l'eccezione di decadenza D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 25 da questa sollevata in ragione della tardività di detta notifica, intervenuta a distanza di oltre dieci anni dalla notifica dell'avviso, e ciò nonostante quest'ultimo fosse divenuto definitivo nei confronti della massa (Cass. n. 22437/12).

12. Può dunque concludersi che il pacifico approdo di cui si è dato conto, ispirato alla regola del "doppio binario" - che sottende, all'evidenza, la sussistenza di distinti interessi da tutelare, l'uno (personalistico) del contribuente fallito, l'altro (pubblicistico) del curatore, in funzione di tutela della massa - non può che valere, per le medesime ragioni, anche nell'ipotesi in cui, ferma restando l'insorgenza del presupposto impositivo ante dichiarazione di fallimento, la notifica al contribuente sia stata già effettuata prima di quella data, dovendosi perciò comunque procedere a separata notifica anche nei confronti del curatore, una volta aperta la procedura fallimentare, con il solo limite preclusivo della definitività dell'atto impositivo, laddove medio tempore intervenuta.

13. E' evidente infatti che, a fronte di una notifica dell'avviso già effettuata al contribuente in bonis, l'ulteriore notifica al curatore svolge la diversa funzione di manifestare l'intenzione dell'amministrazione finanziaria di procedere (anche) all'insinuazione al passivo fallimentare

del credito vantato, per ottenerne soddisfazione in sede concorsuale; opzione, questa, non necessariamente scontata, potendo la stessa amministrazione valutare, in piena discrezionalità, l'inutilità di siffatta insinuazione, ove risulti l'assoluta mancanza di attivo (e magari coltivare il recupero del credito nei confronti di eventuali terzi garanti).

14. Peraltro, il fatto che la notifica dell'avviso di accertamento sia manifestamente strumentale all'insinuazione del credito fiscale al passivo fallimentare consente di operare un parallelismo con l'ipotesi del credito portato da decreto ingiuntivo notificato al debitore in bonis, e di declaratoria di fallimento sopravvenuta in pendenza del termine per proporre opposizione ex art. 645 c.p.c., nella quale non si afferma affatto che il curatore, subentrando al fallito, sia onerato di procedere all'opposizione per impedire la definitività del decreto e la sua conseguente opponibilità alla massa, essendo anzi consolidato nella giurisprudenza di questa Corte "il principio dell'inefficacia, nei confronti della massa, dei decreti ingiuntivi per i quali, al momento del fallimento, penda il termine per l'opposizione" (Cass. sez. 1, n. 22959/07); nè il parallelismo proposto va respinto in ragione della diversa natura dei due atti, avendo questa Corte più volte sottolineato che "la natura sostanziale e non processuale (nè assimilabile a quella processuale) dell'avviso di accertamento tributario - che costituisce un atto amministrativo autoritativo attraverso il quale l'amministrazione enuncia le ragioni della pretesa tributaria - non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale" (Cass. nn. 19854/04, 22197/04, 24962/05, 12153/05). In ogni caso, la consolidata giurisprudenza di questa Corte va ben oltre, affermando in modo granitico che anche laddove, alla data del fallimento, il termine per l'opposizione al decreto ingiuntivo sia spirato, senza che tuttavia esso sia stato munito del decreto di esecutorietà ex art. 647 c.p.c., emesso solo successivamente, il decreto ingiuntivo così reso esecutivo resta comunque inopponibile alla massa, in quanto "non passato in cosa giudicata formale e sostanziale... tenuto conto del fatto che, intervenuto il fallimento, ogni credito deve essere accertato nel concorso dei creditori ai sensi dell'art. 52 legge fall." (ex multis, Cass. Sez. 1, nn. 1650/14, 2112/14, 23202/13).

15. Solo per completezza può essere ricordato anche che, "nel caso in cui la dichiarazione di fallimento del debitore sopravvenga nelle more dell'opposizione da lui proposta contro il decreto ingiuntivo, il curatore non è tenuto a riassumere il giudizio, poichè il provvedimento monitorio, quand'anche provvisoriamente esecutivo, non è equiparabile ad una sentenza non ancora passata in giudicato, che viene emessa nel contraddittorio delle parti, ed è, come tale, totalmente privo di efficacia nei confronti del fallimento, al pari dell'ipoteca giudiziale iscritta in ragione della sua provvisoria esecutività. Nè può trovare applicazione l'art. 653 cod. proc. civ., norma che si giustifica unicamente nell'ambito di un procedimento monitorio ormai divenuto inefficace" (Cass. Sez. 6-1, n. 11811/14). Al riguardo è stato altresì sottolineato che siffatta disciplina, valevole "in tema di formazione dello stato passivo, ed alla stregua di quanto sancito dagli artt. 52 e 95 legge fall.... non è in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost., attesa la evidente diversità tra decreto ingiuntivo opposto e sentenza impugnabile, poichè solo nella seconda l'accertamento è avvenuto nel contraddittorio delle parti; inoltre, la soggezione al concorso formale non comprime la possibilità di difesa del creditore opposto, mentre l'eccezione in favore del creditore che abbia

ottenuto una sentenza impugnabile si giustifica con esigenze di economia processuale, ferma restando, comunque, la soggezione al concorso sostanziale" (Cass., Sez. 1, n. 3401/13). Tutto ciò a testimonianza ed ulteriore conferma dell'importanza attribuita alla instaurazione di un regolare contraddittorio con il curatore, affinché questi possa espletare il suo ruolo (che non coincide con la posizione del fallito) di tutela degli interessi della massa.

16. In ogni caso, ad avviso del Collegio risulta decisivo che, ai sensi dell'art. 100 c.p.c., l'interesse concreto ed attuale del curatore ad agire, mediante l'impugnazione dell'avviso di accertamento, insorge solo a fronte della (e successivamente alla) manifestazione della volontà dell'amministrazione finanziaria, o per essa dell'agente della riscossione, di insinuarsi al passivo fallimentare, la quale non può certo desumersi - per tutto quanto detto - dalla precedente notifica dell'avviso al contribuente in bonis, sia perchè questa assolve, come visto, tutt'altra funzione e finalità, sia perchè, sino a quando la pretesa tributaria non venga espressamente azionata nei confronti della massa, con la domanda di ammissione al passivo ex art. 93 L.fall., il curatore non sarebbe nemmeno legittimato a tutelarne gli interessi, in quanto in ipotesi nemmeno in astratto pregiudicabili. Tra l'altro, ove si trattasse di domanda presentata dall'amministrazione finanziaria oltre il termine fissato dall'art. 101, comma 1, L.fall. (c.d. domanda ultratardiva), essa avrebbe notevoli probabilità di essere dichiarata preliminarmente inammissibile, stante l'estremo rigore della giurisprudenza di questa Corte in ordine alla "prova che il ritardo è dipeso da causa a lui non imputabile", di cui è onerato l'istante (art. 101, comma 4, L.fall.).

17. Ed anzi, a ben vedere, nel sistema della riscossione ridisegnato dal D.Lgs. n. 46 del 1999, l'interesse concreto del curatore ad impugnare il titolo della pretesa tributaria sembrerebbe divenire attuale solo all'esito della decisione del Giudice delegato, in sede di accertamento del passivo fallimentare. Infatti, la previsione del novellato D.P.R. n. 602 del 1973, art. 88, comma 1, per cui "se sulle somme iscritte a ruolo sorgono contestazioni, il credito è ammesso al passivo con riserva", attesta che, a fronte della insinuazione al passivo del credito tributario, ed all'esito del c.d. "contraddittorio incrociato" tra le parti (disciplinato dall'art. 96 L.fall. ante riforma, ed ora dall'art. 95 della legge fallimentare riformata), il Giudice delegato potrebbe anche statuire l'ammissione integrale del credito - provvedimento che tra l'altro la riforma fallimentare ha assoggettato anche all'impugnazione del curatore, divenuto parte a tutti gli effetti, ai sensi del novellato art. 98, comma 3, L.fall., - in alternativa alla sua ammissione "con riserva", in attesa che la contestazione sul merito della pretesa sia risolta dinanzi al giudice tributario competente, su impulso della parte interessata, in vista della successiva modifica dello stato passivo, ai sensi dell'art. 113-bis L.fall..

Sulle peculiarità della insinuazione al passivo del credito tributario.

18. Le riferite conclusioni esigono un ulteriore coordinamento con le alterazioni che, indubbiamente, la dichiarazione di fallimento produce sulla ordinaria sequenza procedimentale degli atti amministrativi diretti alla formazione di un titolo da porre in esecuzione a carico del contribuente.

19. Al riguardo, deve innanzitutto darsi atto del consolidato orientamento di questa Corte per cui, alla luce del dato testuale del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 87, comma 2, (come modificato dal D.Lgs. n. 46 del 1999), non

è più necessaria la previa notifica della cartella al curatore - la quale "vale anche come notificazione del ruolo", ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, - potendo il concessionario (ora agente) della riscossione insinuarsi al passivo fallimentare semplicemente "sulla base del ruolo" (Cass. S.U. n. 4126/12; Cass. nn. 5063/08, 12019/11, 6520/13, 6646/13, 6126/14; cfr. C.T.R. Milano 1/7/2010 e C.T.R. Roma 23/1/2013 e 2/5/2013), il quale costituisce titolo esecutivo ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 49. E ciò in quanto, una volta intervenuto il fallimento, "i crediti erariali seguono l'iter procedurale prescritto per gli altri crediti dagli artt. 92 ss L.fall." (Cass. sez. 1, nn. 5063/08, 6126/14; conf. Cass. nn. 12019/11, 6520/13), e la stessa notifica della cartella - sostanziandosi in una intimazione ad adempiere, D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 25, assimilabile al precetto ex art. 480 c.p.c. - sarebbe sostanzialmente "superflua" (Cass. sez. 1, n. 6646/13), stante il rigoroso divieto di azioni esecutive individuali ex art. 51 L.fall. (Cass. nn. 11234/11, 6646/13). Peraltro, gli eventuali vizi della notifica della cartella non sarebbero idonei ad "incidere in alcun modo sull'ammissione al passivo", la quale "non può ritenersi preclusa dalla nullità della cartella" medesima (Cass. sez. 1, n. 4483/15).

20. Orientamento, questo, del tutto coerente con il sistema concorsuale, essendo scopo precipuo della procedura fallimentare non già l'adempimento dell'obbligazione di pagamento dei singoli creditori, bensì la ripartizione dell'attivo liquidato nel rispetto della par condicio creditorum e dell'ordine legittimo delle cause di prelazione, con conseguente preminenza, sotto questo profilo, della fase di accertamento del passivo rispetto al successivo momento liquidatorio (Cass. S.U. n. 4126/12). Ed anche la più accorta giurisprudenza tributaria di merito ha avuto modo di rilevare come le regole ordinariamente dettate per la riscossione coattiva a cura dell'agente della riscossione (notifica dell'avviso, iscrizione a ruolo, notifica della cartella) cessino di essere stringenti in sede fallimentare - per restare valide nei confronti del fallito, in ipotesi di suo ritorno in bonis - proprio per la superfluità e sostanziale inefficacia della notifica della cartella di pagamento, essendo possibile e sufficiente l'insinuazione al passivo con il semplice ruolo (tra le più recenti, C.T.R. Toscana 14/10/2015).

21. Alla notifica della cartella al curatore non residua nemmeno la funzione di portare a conoscenza della procedura l'iscrizione a ruolo, D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 21, comma 1, la quale va ritualmente veicolata dalla domanda di insinuazione al passivo, contenente l'estratto di ruolo, anche straordinario (Cass. sez. 5, n. 11234/11); ed al riguardo è stato affermato che "il ruolo, benchè atto interno dell'Amministrazione, costituisce lo strumento fondamentale della riscossione, poichè contiene l'indicazione del periodo di imposta cui l'iscrizione si riferisce, dell'imponibile, dei versamenti e dell'imposta effettivamente dovuta, oltre che degli interessi e delle sanzioni pecuniarie eventualmente irrogabili, sicchè momento determinante per l'instaurazione del rapporto giuridico di riscossione è proprio la sua formazione, e non già quello della notificazione della cartella esattoriale" (Cass. sez. 5, n. 11736/11; Cass. sez. 6-1, n. 4631/15).

22. Nè sussiste il problema di quale atto il curatore debba in tal caso impugnare, avendo questa Corte ripetutamente affermato che, senza necessità di attendere la previa notifica della cartella esattoriale, egli può impugnare direttamente il ruolo (in effetti contemplato tra gli atti

impugnabili, sia pure in uno alla cartella di pagamento, dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, lett. f)), poichè esso, una volta comunicato attraverso la domanda di ammissione al passivo fallimentare, assume la valenza di atto impositivo autonomamente impugnabile (Cass. nn. 4631/15, 25863/14, 25071/14, 6395/14, 6126/14, 6520/13, 6646/13, 12019/11, 5063/08). D'altro canto, sulla diretta impugnabilità del ruolo, in determinate condizioni, anche da parte di qualsiasi contribuente in bonis, si sono di recente pronunciate le Sezioni Unite di questa Corte, sottolineando che "una lettura costituzionalmente orientata del disposto dell'ultima parte del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 3, 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", dopo aver visionato l'estratto di ruolo (Cass. S.U. n. 19704/15).

23. Va infine rammentato che questa Corte ha riconosciuto la legittimazione a presentare domanda di ammissione al passivo, oltre che all'esattore, quale "sostituto processuale ex art. 81 c.p.c." (Cass. n. 1776/12), anche all'ente impositore, che può così perseguire l'obiettivo di una più rapida partecipazione al concorso "senza preventiva iscrizione a ruolo del credito azionato" (Cass. S.U. n. 4126/12; Cass. nn. 19430/15, 1755/12); e ciò nonostante si sia anche sostenuto che, per interessi e sanzioni, i quali non scaturiscono direttamente dalle dichiarazioni del contribuente, la necessità dell'iscrizione a ruolo sembrerebbe permanere (Cass. sez. 1, n. 13027/14; Cass. S.U. n. 5165/09).

24. In ogni caso può concludersi che, in caso di fallimento, i crediti tributari possono (e debbono) essere provati documentalmente, alla stregua di tutti gli altri crediti concorsuali, potendo l'amministrazione finanziaria produrre a tal fine, ad esempio, le dichiarazioni del contribuente, gli avvisi di accertamento, rettifica o liquidazione, così come le liquidazioni da essa effettuate al sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 36-bis e 36-ter, nonchè, a seguito delle innovazioni apportate dal D.L. n. 78 del 2010, anche i c.d. accertamenti esecutivi (ovvero "atti imposables").

25. Per concludere, alla luce delle argomentazioni sopra esposte, vanno respinte le censure mosse avverso una decisione, come quella impugnata, che, valorizzando le peculiarità della vicenda concorsuale e sceverando la natura (personale e privatistica in un caso, collettiva e pubblicitica nell'altro) degli interessi sottesi alla formazione dell'atto impositivo nei confronti del contribuente e del curatore fallimentare, ha sostanzialmente escluso che, in forza di un preteso subentro automatico del curatore al fallito, la notifica dell'avviso di accertamento effettuata al contribuente in bonis sia idonea a far decorrere il termine per la sua impugnazione anche nei confronti del curatore del fallimento sopravvenuto in pendenza di detto termine, ed in ultima analisi che l'intervenuta definitività dell'atto medesimo sia opponibile alla massa dei creditori, ritenendo invece necessario che il curatore sia messo direttamente in condizione, tramite apposita notifica a lui indirizzata, di esercitare le azioni a tutela della massa dei creditori. E ciò a prescindere dagli ulteriori rilievi svolti sulla ritenuta superfluità, in sede fallimentare, della notifica della cartella di pagamento (dalla quale, nel caso di specie, ha preso origine la controversia in esame), e della possibilità per il curatore di impugnare autonomamente il ruolo sulla cui base sia stata

proposta domanda di ammissione al passivo, dovendosi in ogni caso ritenere che l'interesse concreto ed attuale del curatore a contestare l'atto impositivo insorga solo a seguito dell'insinuazione al passivo del credito tributario.

26. Al rigetto del ricorso segue la condanna alla rifusione delle spese, liquidate come da dispositivo, in favore della parte controricorrente, non sussistendovene i presupposti nei confronti dell'altra parte intimata, che non ha svolto difese.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle entrate alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità in favore della Curatela fallimentare, che liquida in Euro 7.500,00 (di cui Euro 200,00 per esborsi) oltre rimborso forfetario ed accessori di legge. Nulla sulle spese nei confronti di Equitalia Polis s.p.a..

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 2 marzo 2016.  
Depositato in Cancelleria il 14 settembre 2016.