

LA CASSAZIONE ATTENUA IL PRINCIPIO DI TASSATIVITÀ DEGLI OBBLIGHI TRIBUTARI NEL FALLIMENTO

di LORENZO GAMBI

SOMMARIO: 1. Premessa.- 2. Il *decisum* della Corte di Cassazione.- 3. Il principio di tassatività degli obblighi tributari nel fallimento.- 4. Considerazioni (critiche) sulla estensione *ultra legem* degli obblighi del curatore.- 5. Conclusioni.

1. La Corte di Cassazione, con ordinanza n. 5623/2021¹, ha statuito che il curatore è tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi dell'impresa fallita (società di capitali) relativa al periodo che precede quello di apertura del concorso, laddove, al momento del fallimento, il relativo termine non sia scaduto.

Secondo la Suprema Corte, per quanto non vi sia alcuna norma di legge che ponga tale adempimento a carico del curatore, quest'ultimo è obbligato a presentare la dichiarazione in oggetto sulla base del principio generale ricavabile dall'art. 1, D.P.R. n. 600/1973,

Tale disposizione prevede, al primo comma, che ciascun soggetto passivo d'imposta sia tenuto a dichiarare annualmente

¹ Cass. Civ., Sez. V, 2 marzo 2021, n. 5623. pubblicata in *www.ilcaso.it* il 31 luglio 2021.

i propri redditi, ove anche dagli stessi non consegua alcun debito tributario.

E poiché il curatore, per effetto della sentenza di fallimento, assume il “governo” dell’organizzazione d’impresa, in sostituzione del legale rappresentate in carica al momento dell’apertura della procedura, tale adempimento non può che ricadere sullo stesso curatore.

2. Nel dicembre 2011 l’Agenzia delle Entrate notificava ad una società di capitali - che era stata dichiarata fallita nel luglio precedente - un avviso di accertamento con il quale le veniva fra l’altro contestata la omessa presentazione della dichiarazione dei redditi per il 2010.

La curatela impugnava l’atto impositivo, rilevando la insussistenza dell’obbligo di presentare la dichiarazione ai fini dei tributi diretti con riferimento al periodo d’imposta anteriore all’anno di apertura della procedura.

Quanto sopra, avuto riguardo ad un “vuoto” normativo e, più in particolare, all’assenza di una specifica norma di legge che ponga tale adempimento in capo al curatore fallimentare.

Il ricorso veniva respinto dalla Commissione tributaria provinciale, trovando, invece, accoglimento presso la Commissione tributaria regionale.

Avverso la sentenza di seconde cure ricorreva l’ente erariale.

L’Amministrazione appellante rilevava che se è vero che non esiste alcuna norma che ponga a carico del curatore la dichiarazione dei redditi relativa al periodo *ante* fallimento, v’è tuttavia un’altra norma - l’art. 8, comma 4, D.P.R. n. 322/1998 - che, ai fini del tributo IVA, impone al curatore di presentare la dichiarazione dell’anno anteriore a quello di apertura del concorso ove il termine di legge non sia scaduto.

Del resto - secondo l’Erario -, con ragionamento *a contrariis*, non esiste alcuna disposizione di legge che “affranchi” la curatela fallimentare dall’espletamento dell’obbligo tributario in oggetto.

Il gravame proposto dall'Amministrazione finanziaria ha trovato accoglimento presso la Corte di Cassazione.

Il Supremo Collegio, con l'ordinanza in commento, ha attribuito rilevanza al principio generale *ex art. 1, D.P.R. n. 600/1973*, il quale - come ricordato - pone l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi in capo a ciascun contribuente, indipendentemente dall'esistenza di correlati debiti tributari.

Rileva, in particolare, la Corte di Cassazione che *“per le persone giuridiche, il dovere si intende in capo al legale rappresentante e, per il fallimento, in capo al curatore, che ne prende la guida al momento di pubblicazione della sentenza che dichiara lo stato di decozione”*.

E dunque non può esservi soluzione *“di continuità nella conduzione dell'impresa, almeno a fini fiscali, sicché il curatore si trova nella posizione di potere/dovere propria dell'imprenditore, seppur senza l'alea che quello caratterizza, bensì con i limiti propri che la legge prevede a garanzia dei creditori, tra cui quel creditore privilegiato che è lo Stato”*.

In conclusione, secondo la Suprema Corte, a prescindere dalla (in)sussistenza di un'espressa norma di legge che imponga alla curatela di presentare la dichiarazione dei redditi relativa all'anno precedente a quello di apertura del fallimento, tale obbligo rientra fra le funzioni “generali” del curatore, quale soggetto deputato *ex lege* al governo dell'impresa.

3. In dottrina, è principio pacifico quello secondo il quale il curatore fallimentare non è tenuto ad espletare alcun obbligo di natura tributaria che non sia previsto da una specifica disposizione di legge.²

Ne discende, quale corollario, che è il debitore dichiarato fallito a dover adempiere gli obblighi fiscali che la norma

² F. TESAURO, *Appunti sugli adempimenti fiscali del curatore fallimentare*, in *Rass. trib.*, 1990, p. 241 ss.; U. APICE, *Responsabilità e obblighi del curatore fallimentare*, in *Fallimento*, 1988, p. 173 ss.; F. BRIGHENTI, *Adempimenti tributari e responsabilità del curatore fallimentare*, Torino, 1996, p. 43 ss.; G. ANDREANI-G. FERRANTI-L. MIELE-C. RAVAZZIN, *Fiscalità della crisi d'impresa*, Milano, 2014, p. 9 ss.

tributaria non riconduca nell'ambito della procedura concorsuale.

Contrasta da sempre, tale assunto, l'Amministrazione finanziaria.

Essa ritiene che con l'apertura del fallimento – per effetto del cd. spossessamento – venga a verificarsi una sorta di “successione” di diritto della curatela rispetto alla posizione del debitore.

Il curatore dovrebbe, così, adempiere, oltre agli obblighi che la legge ponga a proprio carico, anche ogni altro obbligo fiscale di pertinenza del debitore, pur in assenza di disposizioni normative in tal senso.

È il caso della posizione espressa con circolare n. 5 del 7 novembre 1988, ribadita, successivamente, con risoluzione n. 18/E del 2 febbraio 2007.

Il curatore, secondo tale orientamento, deve presentare sia la dichiarazione ai fini dei tributi diretti, sia la dichiarazione del sostituto d'imposta con riferimento all'esercizio anteriore a quello di apertura del concorso, ove a tale data i relativi termini non siano scaduti.

A seguito della dichiarazione di fallimento il debitore è “*spossessato del proprio patrimonio e viene privato del potere di disporre*”: l'obbligo “*di presentare la dichiarazione dei redditi concernente il periodo d'imposta conclusosi anteriormente alla dichiarazione di fallimento dovrebbe fare carico al curatore*”.³

La Corte di Cassazione, per molto tempo, ha ritenuto che il curatore fallimentare sia tenuto ad adempiere i soli obblighi tributari previsti dalla legge (principio di tassatività degli obblighi tributari).

Tipico caso, quello degli adempimenti relativi al sostituto d'imposta.

Sino al 2006, il curatore non aveva alcun obbligo di legge in tal senso.

³ Circolare ministeriale n. 5 del 7 novembre 1988.

L'art. 37, comma 1, D.L. n. 223/2006 n. 223, convertito in L. n. 248/2006, incluse la curatela fallimentare fra i sostituti d'imposta previsti dall'art. 23, comma 1, D.P.R. n. 600/1973.

In precedenza, si discuteva se il curatore fosse tenuto ad operare le ritenute sulle somme erogate in corso di fallimento (con conseguente presentazione della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta).

Da un lato, l'Erario ha ritenuto che la curatela rivestisse la carica di sostituto d'imposta e che, pertanto, fosse tenuta a porre in essere gli adempimenti di cui al D.P.R. n. 600/1973.⁴

Dall'altro, la Cassazione ha negato che sussistesse in capo al curatore un'autonoma soggettività in relazione agli adempimenti del sostituto d'imposta, e ciò sulla base del ricordato principio di tassatività degli obblighi tributari.

La Corte ha ritenuto rilevante ai fini in oggetto che il curatore eserciti il proprio ruolo nell'ambito di una procedura giurisdizionale, in funzione di un peculiare incarico pubblicistico, come tale svincolato rispetto all'imprenditore fallito.

Secondo il Supremo Collegio il curatore non può dunque essere considerato un rappresentante *ex lege* del debitore, né un suo sostituto: ne consegue che quale "*organo della procedura, su di lui possono gravare solo gli obblighi tassativamente previsti per la specifica figura*".⁵

4. Con l'ordinanza n. 5623/2021, depositata il 2 marzo 2021, la Corte di Cassazione ha di fatto mutato il proprio orientamento, come delineato con le sopra ricordate pronunzie.

⁴ In particolare, secondo l'ente erariale sussisteva "*a carico del curatore l'obbligo della ritenuta per i redditi di lavoro dipendente liquidati dal curatore stesso, dato che la funzione di quest'ultimo è strettamente connessa con la posizione del debitore fallito nella cui sfera la sua attività deve essere ricondotta*" (risoluzione ministeriale n. 15/3644 del 25 novembre 1982).

⁵ Cass. Civ., Sez. I, 22 dicembre 1994, n. 11047. In senso conforme: Cass. Civ., Sez. I, 14 settembre 1991, n. 9606; Cass. Civ., Sez. I, 8 settembre 1986, n. 5476; Cass. Civ., Sez. I, 28 ottobre 1980.

Tale *revirement*, a ben vedere, pare non tener appieno conto di alcuni fondamentali principi che informano la funzione ed il ruolo del curatore fallimentare.

Con queste premesse.

A seguito dell'apertura della procedura il debitore non perde la capacità di agire: egli è dunque perfettamente in grado, sotto il profilo giuridico, di assolvere ogni obbligo di legge.⁶

D'altra parte, l'apertura del concorso non determina in capo all'imprenditore fallito alcuna perdita sotto il profilo della capacità negoziale.⁷

Con riferimento, poi, alle società di capitali, l'organo amministrativo resta in carica durante la procedura concorsuale, mantenendo le prerogative ed i poteri di rappresentanza in relazione ad ogni aspetto che non riguardi il patrimonio acquisito al fallimento.

Quanto premesso, ciò che muta, con il fallimento, è il soggetto legittimato – ed insieme obbligato – a compiere gli adempimenti fiscali previsti dalla legge con riferimento alla procedura concorsuale.

Tale soggetto è il curatore.

Egli assume, rispetto al debitore, una funzione sostanzialmente “surrogatoria” nei limiti degli obblighi correlati al fallimento, come previsti dalla legge tributaria.

Sotto questo profilo, il curatore - pubblico ufficiale *ex art. 30 l. fall.* - non può essere qualificato come rappresentante del debitore, non perdendo, quest'ultimo, né la veste di contribuente, né - come detto - la capacità d'agire.

Il ruolo del curatore ha peculiarità tutte proprie, caratterizzate dalla rilevanza pubblicistica e procedimentale del concorso: anche con riferimento all'ambito tributario, il curatore è investito di una funzione “originale” - e non derivata - rispetto alla soggettività del fallito.

⁶ In senso conforme, M. MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990, p. 154.

⁷ In questo senso, E. STASI, *Obblighi fiscali del curatore*, in *Fallimento*, 2007, p. 1108.

Il curatore non può così “succedergli”, sotto il profilo dell’adempimento degli obblighi tributari, se non nei limiti fissati dalla legge, nel rispetto del ricordato principio di tassatività.⁸

Ostano, inoltre, rispetto alla possibilità di estendere *ultra legem* le competenze fiscali del curatore fallimentare, ragioni di ordine pratico ed applicativo.

Il curatore, se “confuso” con il debitore sotto il profilo della legittimazione passiva in funzione degli obblighi tributari, sarebbe gravato di un compito che presupporrebbe - invero irrazionalmente - la conoscenza completa delle dinamiche aziendali con riferimento a profili gestionali di stretta competenza del debitore.

Il curatore verrebbe, cioè, investito di un obbligo che *“esorbita dalle proprie funzioni, presupponendo una conoscenza completa della situazione personale-patrimoniale del contribuente in epoca anteriore all’esecuzione concorsuale e che l’organo della procedura non è tenuto a possedere (non solo per quel che riguarda le varie fonti di reddito, ma anche con riferimento ai vari elementi suscettibili di incidere sulla determinazione dell’imponibile netto e sulla liquidazione del tributo)”*.⁹

In questo contesto, non può ritenersi casuale la circostanza che il legislatore, laddove abbia voluto investire il curatore di specifici obblighi relativi ai periodi *ante* fallimento, lo abbia fatto introducendo nell’ordinamento tributario norme *ad hoc*.

È il caso, ad esempio - oltre a quanto sopra ricordato con riferimento agli adempimenti del sostituto d’imposta -, del tributo IVA.

Il legislatore tributario è intervenuto con un’apposita norma per prevedere e disciplinare l’obbligo del curatore di presentare la dichiarazione IVA relativa al periodo d’imposta precedente a quello nel corso del quale sia intervenuto il fallimento.

⁸ Si vedano, sul punto, N. MONFREDA-F. ANTONACCHIO, *La soggettività passiva tributaria del contribuente dichiarato fallito alla luce delle recenti posizioni giurisprudenziali*, in *Il fisco*, 2006, I, p. 4488 ss.; F. TESAURO, *op. cit.*, p. 241 ss.

⁹ Così, M. MICCINESI, *op. cit.*, p. 154.

E lo ha fatto inserendo all'interno del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, l'art. 8, rubricato "Dichiarazione annuale in materia di imposta sul valore aggiunto e di versamenti unitari da parte di determinati contribuenti".¹⁰

Considerato che il D.P.R. n. 322/1998 è stato emanato a conclusione di un lungo dibattito circa il ruolo tributario del curatore, ove il legislatore avesse voluto dirimere la questione della presentazione di altre dichiarazioni in relazione a periodi *ante* fallimento, avrebbe potuto introdurre tale obbligo nell'ambito del citato decreto - ovvero successivamente, con provvedimenti *ad hoc*.

In conclusione, avendo il legislatore limitato l'intervento al tributo IVA, deve ritenersi che in assenza di un'analoga disposizione in materia di tributi diretti, il curatore non sia tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi in relazione al periodo d'imposta precedente l'apertura del concorso, restando, a ciò, obbligato il solo debitore.¹¹

5. In attesa di conoscere se andrà consolidandosi l'orientamento giurisprudenziale sotteso all'ordinanza qui annotata, volto ad estendere il perimetro delle competenze tributarie del curatore al di là dei limiti fissati dalla norma, l'auspicio è che il legislatore intervenga per disciplinare, in modo sistematico, una materia, quella fiscale, tanto delicata anche in relazione alle possibili, rilevanti conseguenze per la curatela fallimentare sotto il profilo sanzionatorio.

¹⁰ Tale norma, al comma 4, dispone che "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 [...]".

¹¹ Conforme: E. STASI, *Il tramonto del principio di tassatività degli obblighi tributari del curatore fallimentare?*, in *Fallimento*, 2021, p. 920 ss.