Corte Suprema di Cassazione – sezione quinta civile – sentenza n. 22646 depositata il giorno 11 settembre 2019

FATTI DI CAUSA
Il Fallimento (Omissis) ha impugnato il provvedimento di diniego di rimborso di un credito IVA relativo
all'anno di imposta 2001, formatosi in epoca precedente la dichiarazione di fallimento e chiesto a rimborso nel 2008, deducendo la nullità dell'avviso sia per vizi di notifica (non essendo stato il provvedimento notificato all'imprenditore fallito), sia per violazione dell'art. 57 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.
La CTP di Latina ha accolto il ricorso e, su appello dell'Ufficio, la CTR, con sentenza in data 23.02.2016, ha accolto l'appello rigettando la domanda del fallimento.
Ha rilevato la CTR che il Curatore del Fallimento aveva depositato tardivamente la dichiarazione «dei redditi», presentata in data 6.03.2003, laddove il termine di quattro mesi per la presentazione della dichiarazione IVA, decorrente dalla nomina del curatore e coincidente con la dichiarazione di fallimento (3.10.2002), come previsto dall'art. 8, comma 4, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, doveva ritenersi elasso alla data del 2.02.2003.
Conseguentemente, il giudice di appello ha ritenuto che si verta nell'ipotesi di dichiarazione tardiva e quindi omessa, in relazione alla quale il curatore, da un lato, non aveva documentato l'esistenza del credito, dall'altro aveva presentato la domanda di rimborso una volta che fosse scaduto il relativo termine di cui all'art. 30 d.P.R. n. 633/1972.
Propone ricorso il Fallimento con tre motivi di ricorso, cui resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.
RAGIONI DELLA DECISIONE
1 - Con il primo motivo il ricorrente deduce violazione di legge in relazione agli artt. 8, comma 4 e 6, nonché all'art. 2 comma 7 d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, per avere il giudice di appello ritenuto tardiva la presentazione della dichiarazione di cui all'art. 74-bis d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Assume il ricorrente che il termine di quattro mesi per la presentazione della dichiarazione IVA, decorrente dalla designazione del curatore (all'atto della dichiarazione di fallimento in data 3.10.2002), deve intendersi prorogato di novanta giorni a termini del rinvio recettizio operato dall'art. 8 d.P.R. 322/1998 all'art. 2, comma 7, del medesimo d.P.R. Il termine, pertanto, sarebbe secondo il ricorrente, scaduto alla data del 3.05.2003, per cui la dichiarazione presentata in data 6.03.2003 dovrebbe ritenersi tempestiva.
Con il secondo motivo di ricorso il ricorrente deduce violazione di legge in relazione agli artt. 39 e 57 d.P.R. n. 633/1972 e art. 2697 cod. civ., deducendo l'erroneità della sentenza nella parte in cui ha ritenuto non provata la sussistenza del credito IVA e in cui ha assimilato la posizione del contribuente che impugni un diniego di rimborso a quella di un attore in senso sostanziale.
Rileva il ricorrente come, una volta decorsi i termini per gli accertamenti relativi al periodo di imposta, il contribuente non è più tenuto a conservare le scritture contabili, per cui non può essere ancora gravato dall'onere di allegare e provare i fatti costitutivi del credito richiesto a rimborso.
Con il terzo motivo il ricorrente denuncia vizio di cui all'art. 360, comma 1, n. 5 cod. proc. civ. (secondo la disciplina applicabile pro tempore), per non avere ritenuto la nullità dell'avviso per mancata notificazione del ricorso al fallito.

2 - Va esaminato preventivamente il terzo motivo, attinente alla questione preliminare di rito della corretta incardinazione del contraddittorio. Il suddetto motivo è infondato e va rigettato.
2.1 - E' corretto affermare, come fa il 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 contribuente, 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 (Cass., Sez. V, 11 maggio 2017, n. 11618; Cass., Sez. VI, 28 luglio 2016, n. 15748; Cass., Sez. V, 30 aprile 2014, n. 9434; Cass., Sez. V, 13 ottobre 2011, n. 21074; Cass., Sez. V, 19 marzo 2007, n. 6476; Cass., Sez. V, 15 marzo 2006, n. 5671; Cass., Sez. V, 24 febbraio 2006, n. 4235; Cass., Sez. V, 8 marzo 2002, n. 3427; Cass., Sez. V, 2° novembre 2000, n. 14987; Cass., Sez. I, 11 luglio 1995, n. 7561).
Il litisconsorzio tra curatore e imprenditore dichiarato fallito, che abilita anche il fallito a impugnare l'atto impositivo (Cass., Sez. V, 14 maggio 2002, n. 6937), è, tuttavia, fondato sulla potenziale emersione di passività ulteriori rispetto a quelle già accertate o accertande in sede di formazione dello stato passivo; nel qual caso l'imprenditore fallito (come anche il legale rappresentante della società dichiarata fallita) ha un interesse personale e diretto a evitare che venga aggravata la propria posizione, per effetto della emersione di ulteriori passività (peraltro, come nella specie, nei confronti di creditori istituzionali). Del resto, il relativo giudizio non si svolge dinanzi al tribunale fallimentare (nell'ambito del cui concorso formale il fallito non ha titolarità al contraddittorio: Cass., Sez. VI, 25 marzo 2013, n. 7407), per cui non può predicarsi l'esclusività della legittimazione del curatore, in luogo del fallito, a interloquire sulle domande dei creditori di ammissione al passivo.
Diversamente, laddove si tratti di questioni attinenti (non a debiti ma a) crediti tributari vantati dal fallito, nessun interesse vi può essere per il fallito a interloquire con l'amministrazione finanziaria. Il credito viene, difatti, acquisito all'attivo dal curatore del fallimento il quale, per quanto disposto dall'art. 43 l. fall., ha la legittimazione esclusiva nei rapporti patrimoniali del fallito compresi nel fallimento. L'imprenditore dichiarato fallito ha, invero, interesse all'accesso agli atti del fascicolo fallimentare ex art. 90 l. fall., ma non ha una legittimazione generale a interloquire sulle modalità della liquidazione dell'attivo fallimentare, eseguita nell'interesse della massa dei creditori.
E', stato, del resto, affermato il principio secondo cui la legittimazione attiva alla presentazione di 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) spetta, in via esclusiva, al curatore del fallimento, e non anche ai singoli creditori (Cass., Sez. V, 19 ottobre 2001, n. 12775). Se questa legittimazione non può essere invocata dai singoli creditori, che sono beneficiari dell'attività liquidatoria effettuata dal curatore (il quale conserva la propria legittimazione esclusiva nell'interesse della massa), a maggior ragione non può ipotizzarsi una legittimazione concorrente del soggetto dichiarato fallito, il quale non beneficia di tale liquidazione, salvo che venga prospettato un ritorno in bonis per chiusura del fallimento ex art. 118, comma 1, n. 2) l. fall.
Ne consegue che non sussiste (in ciò confermandosi la sentenza impugnata) litisconsorzio necessario tra curatore del fallimento e fallito, nel caso in cui l'amministrazione finanziaria contesti l'esistenza di un credito del fallimento.
2.2 - Questo principio va affermato ancorché questo credito sia vantato dal fallito e riportato

nella dichiarazione di cui all'art. 8, comma 4, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, come modificato dall'art. 8 d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435 (già prevista nell'art. 74-bis, comma 1, d.P.R. n. 633/72), secondo cui «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». La suddetta disposizione - la quale costituisce trasposizione della formulazione che l'art. 74-bis d.P.R. 633/1972 aveva assunto per effetto delle modifiche operate dal d.l. 30 dicembre 1991, n. 417, convertito con I. 6 febbraio 1992, n. 66 (formulazione della norma nuovamente modificata per effetto del menzionato d.P.R. n. 322/1998, nonché del d.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542 e della I. 23 dicembre 2000, n. 388) - impone al curatore
del fallimento di presentare (tra le altre cose) la apposita dichiarazione infrannuale relativa al periodo compreso tra il 10 gennaio e la data di dichiarazione di fallimento (cd. segmento temporale prefallimentare).
E', quindi, il solo curatore a essere legittimato a presentare tale dichiarazione, al fine di evitare che si verifichi una frattura nella continuità del rapporto IVA dell'imprenditore dichiarato fallito, in sintonia con il principio espresso dal Giudice delle Leggi, ove aveva rilevato come l'art. 74-bis d.P.R. n. 633/1972 non prevedesse alcuna distinzione tra attività gestionale dell'impresa e liquidazione, ancorché coattiva (Corte cost., 30 aprile 1986, n. 115).
Questa legittimazione esclusiva sussiste a dispetto del fatto che il curatore non possa essere equiparato, quanto ai debiti tributari, a un successore del contribuente dichiarato fallito, nulla sapendo (e nulla dovendo sapere, stante il disposto dell'art. 28, comma 2, I. fall.) delle operazioni compiute dal contribuente e delle cause che hanno.prodotto le medesime.
La alterità del curatore del fallimento rispetto alla posizione tributaria del contribuente comporta - analogamente a quanto prevede l'art. 43 I. fall. - la traslazione esclusiva a favore del curatore del fallimento, nella sua spiegata qualità, della posizione IVA attiva già facente capo al fallito, senza alcun contraddittorio con il fallito medesimo.
3 - Il secondo motivo assume valore preliminare e, in questo caso, assorbente rispetto al primo motivo di ricorso.
Appare decisivo il rilievo, anche sotto tale profilo, secondo cui non sussiste nella specie una lite relativa alla emersione di un debito nei confronti dell'Erario (relativamente alla quale diverrebbe rilevante il momento in cui l'accertamento è stato eseguito, ai fini del c.d. principio del consolidamento del criterio impositivo ex art. 57, comma 1 o comma 2, d.P.R. 633/1972), ma una controversia relativa a un credito IVA del contribuente chiesto a rimborso.
Una volta che, nella dichiarazione annuale IVA (ancorché non accompagnata dalla presentazione della domanda di rimborso), venga compilato il quadro relativo al credito IVA, non si applica il termine biennale di decadenza di cui all'art. 21, comma 2, d. Igs. 31 dicembre 1992, n. 546 e il rimborso va chiesto nel termine prescrizionale ordinario (Cass., Sez. V, 22 febbraio 2017, n. 4559; Cass., Sez. V, 9 ottobre 2015, n. 20255; Cass., Sez. V, 15 maggio 2015, n. 9941; Cass., Sez. V, 1° ottobre 2014, n. 20678; Cass., Sez. V, 16 maggio 2012, n. 7684; Cass., Sez. V, 30 settembre 2011, n. 20039). Tuttavia, nelle controversie di rigetto di una istanza di rimborso - in ciò confermandosi la sentenza impugnata e rigettandosi la specifica deduzione contenuta nel secondo motivo di ricorso - il contribuente assume il ruolo di attore sostanziale (Cass., Sez. V, 9 settembre 2016, n. 17811). Grava, pertanto, sul curatore l'onere di allegare e provare i fatti a cui la legge ricollega il trattamento impositivo rivendicato (Cass., Sez.

V, 8 ottobre 2014, n. 21197; Cass., Sez. V, 2 luglio 2014, n. 15026). Né, ad esempio, il contribuente può sottrarsi all'assolvimento dell'onere sulle stesse incombente invocando la insussistenza dell'obbligo di conservare le scritture contabili oltre il termine di cui all'art. 2220 cod. civ., perché non si può confondere l'onere di conservazione della documentazione contabile con quello di prova del proprio credito (Cass., Sez. V, 18 maggio 2018, n. 12291).
Parimenti, non può ritenersi inibito all'amministrazione finanziaria contestare la sussistenza dei fatti costitutivi del credito, ancorché siano scaduti i termini per l'esercizio del potere di accertamento, atteso che i termini decadenziali operano limitatamente al riscontro dei crediti erariali e non dei debiti nei confronti del contribuente (Cass., Sez. U., 15 marzo 2016, n. 5069).
Nel suddetto precedente è stato affermato che «i termini decadenziali in questione sono apposti solo alle attività di accertamento di un credito della Amministrazione e non a quelle con cui la Amministrazione contesti la sussistenza di un suo debito», conformemente al brocardo «quae temporalia ad agendum perpetua ad excipiendum (art. 1442 del codice civile)».
Ne consegue che il curatore, attore sostanziale, non ha provato l'esistenza del credito e, quindi, non ha assolto all'onere probatorio a lui incombente. Il motivo va, pertanto, rigettato.
E', conseguentemente, assorbito il primo motivo, non rilevando, sotto tale profilo, la natura tempestiva o tardiva della dichiarazione IVA presentata, posto che il ricorrente non ha provato il credito.
Il ricorso va, pertanto, rigettato nel suo complesso e la sentenza confermata.
4 - Le spese, data la particolarità della questione, sono soggette a integrale compensazione, stante il contrasto interpretativo in atto prima della decisione delle Sezioni Unite.
4.1 - Si dà atto che, essendo stato il ricorrente ammesso al gratuito patrocinio, la competenza sulla liquidazione dei compensi al difensore per il ministero prestato nel giudizio di cassazione spetta, ai sensi dell'art. 83 d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, al giudice che ha pronunciato la sentenza passata in giudicato a seguito dell'esito del giudizio di cassazione (Cass., Sez. VI, 31 maggio 2018, n. 13806; Cass. sez. III, 13 maggio 2009, n. 11028; Cass. Sez. I, 12 novembre 2010, n. 23007).
4.2 - Parimenti va affermato il principio secondo cui, essendovi stata ammissione del ricorrente al patrocinio a spese dello Stato, il rigetto dell'impugnazione preclude l'applicazione del disposto di cui all'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115/2002 (Cass., Sez. Lav., 5 giugno 2017, n. 13935; Sez. VI, 22 marzo 2017, n. 7368; Cass., Sez. Lav., 2 aprile 2014, n. 18523).
4.3 - Non si condivide, sul punto, il più recente e diverso orientamento espresso da questa Corte, laddove statuisce che il versamento dell'ulteriore contributo di cui all'art. 13, comma 1-quater d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 opera anche in caso di ammissione della parte al patrocinio a spese dello Stato nel giudizio civile (Cass., Sez. I, 5 aprile 2019, n. 9660). Detto arresto valorizza la circostanza che il raddoppio del contributo unificato è obbligazione ex lege che prescinde dalle condizioni soggettive della parte, laddove l'ammissione al gratuito patrocinio non è causa di esenzione dal contributo; valorizza, inoltre, l'evento della revoca del provvedimento ammissivo al gratuito patrocinio, in caso di mutamento della condizione soggettiva del beneficiario, nel qual caso la mancata previsione del raddoppio nel provvedimento conclusivo del giudizio di impugnazione potrebbe rivelarsi pregiudizievole per il successivo recupero del credito; la suddetta pronuncia fa leva, infine, sull'argomento secondo cui avverso la pronuncia sfavorevole assunta dal giudice della causa sarebbe sempre possibile ricorrere in sede di riscossione.
Tali argomentazioni non appaiono convincenti. La prenotazione a debito costituisce presupposto della successiva annotazione in sede amministrativa per il recupero a futura

memoria di una voce di spesa nei confronti di chi di ragione. Questo recupero, in caso di revoca del provvedimento di ammissione conseguente a mutamento della condizione soggettiva del beneficiario, non può avvenire a carico del beneficiario per le spese del giudizio in corso.
In primo luogo la revoca presuppone un provvedimento di revoca del giudice della causa (salva, nel caso di specie, la competenza del giudice delegato ai fallimenti nel caso di specie a termini dell'art. 144 d.P.R. n. 115/2002, cit.), provvedimento che dovrebbe essere assunto nel corso del giudizio e in limine con la decisione finale. In secondo (e più rilevante) luogo, l'eventuale revoca del beneficio non potrebbe operare retroattivamente in danno del beneficiario a termini dell'art. 136, comma 3, d.P.R. n. 115/2002, cit., salvo che si verifichi la fattispecie delittuosa di cui all'art. 125 d.P.R. cit. di falsa attestazione finalizzata all'ottenimento del gratuito patrocinio.
La previsione del raddoppio del contributo comporterebbe, pertanto, l'onere dell'annotazione a debito nei registri del campione civile, quale formalità finalizzata a garantire il recupero delle spese civili anticipate, che non potrebbe trovare applicazione retroattiva in caso di revoca delle condizioni soggettive, circostanza, peraltro, evidenziata da Cass. n 9660/2016, cit., ove osserva che il foglio notizie con l'iscrizione della prenotazione a debito, ove perdurino le condizioni che hanno dato origine all'ammissione al gratuito patrocinio, va chiuso.
Né può condividersi l'argomento secondo cui la questione della insussistenza dei presupposti potrebbe essere sollevata in sede di riscossione, posto che - prescindendosi dalla preclusione che comporta la definitività della statuizione del giudice che attesti i requisiti del raddoppio del contributo - l'affermazione secondo cui l'eventuale erroneità della indicazione di sussistenza dei presupposti per il versamento del raddoppio del contributo unificato possa essere segnalata in sede di riscossione si porrebbe in contrasto con l'art. 6 della CEDU, con riguardo ai tempi ragionevoli del processo e al principio dell'esame equo della propria controversia e con l'art. 47 della Carta Fondamentale dell'Unione Europea (Cass., Sez. Lav., 5 giugno 2017, n. 13935; Cass., Sez. VI, 5 ottobre 2017, n. 23281; Cass., Sez. I, 30 ottobre 2018, n. 27699).
P. Q. M.
La Corte, rigetta il terzo e il secondo motivo e dichiara assorbito il primo; dichiara compensate le spese processuali; ai sensi dell'art. 13 comma 1 - quater del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. n. 228 del 2012, dà atto della non sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13.
Così deciso in Roma, nelle Camera di Consiglio del 10 gennaio 2019 e del 26 giugno 2019.
Il Giudice Est.