

avverso **SENTENZA di COMM.TRIB.REG. della TOSCANA n. 2306/2018** depositata il **18/12/2018**.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 10/02/2023 dal Consigliere ANDREA ANTONIO SALEMME.

RILEVATO CHE:

1. **IL MUGELLINO S.R.L.**, esercente l'attività di "noleggio di altre attrezzature sportive e ricreative", era destinataria di tre avvisi di accertamento relativi ad altrettanti anni di imposta (dal 2011 al 2013), per il recupero di maggiori imposte dirette ed indirette, a seguito di quanto emerso da verifica fiscale.

La società veniva dichiarata fallita il 20 marzo 2014.

Gli avvisi venivano notificati, quelli relativi al 2011 ed al 2012, a
in qualità di ex liquidatore, ed a **TERRENI Francesco**, in qualità di curatore fallimentare, e, quello relativo al 2013, solo a quest'ultimo.

In relazione agli avvisi relativi al 2011 ed al 2012,
nella qualità di ex amministratore della società, in data 9 marzo 2015, presentava istanza di accertamento con adesione, dichiarata inammissibile dall'Agenzia delle entrate ai sensi degli artt. 43 e 44 l.fall.

2. Gli avvisi venivano impugnati dalla società, già fallita, in persona del
nella ridetta qualità.

2.1. La CTP di Firenze, con sentenza n. 1503/03/2016, previa riunione, accoglieva le eccezioni preliminari dell'Agenzia, ritenendo che il
non potesse agire in nome e per conto della società.

3. Quest'ultima proponeva appello, che la CTR, con la sentenza in epigrafe, accoglieva, sulla base della seguente motivazione:

[...] al di là del riconoscimento o meno di una legittimazione concorrente [...] del fallito, che certamente non è privato, per effetto



del fallimento, della qualità di soggetto passivo del rapporto tributario, l'unico deputato ad eccepirne eventualmente il difetto è, per giurisprudenza pacifica, il curatore [...].

Fondata, altresì, la questione del difetto di delega.

Invero[,] se, come nella specie, la sottoscrizione dell'atto non è quella del titolare dell'Ufficio, incombe all'Amministrazione dimostrare, in caso di contestazione, il corretto esercizio del potere sostitutivo [...]. Dimostrazione che manca nel caso all'esame [...].

4. Ricorreva per cassazione l'Agenzia con quattro motivi.

Resisteva con controricorso "Il Mugellino s.r.l. (ora in fallimento) [...] in persona del legale rappresentante 'pro tempore', sig. [...]".

Il medesimo depositava altresì memoria telematica.

5. Addì 4 maggio 2023, in sede di riconvocazione dopo la camera di consiglio ad esito dell'udienza del 10 febbraio 2023, fissata per la trattazione del ricorso, il Collegio deliberava come da dispositivo.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo di ricorso si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione degli artt. 75, 81 e 100 cod. proc. civ. e dell'art. 43 l.fall. In particolare, a termini del motivo, per effetto del fallimento, il soggetto perde la legittimazione processuale. Nella specie non ricorre alcuna inerzia degli organi della procedura. Non pertinente è l'affermazione della CTR secondo cui l'eccezione di difetto di legittimazione può essere proposta solo dal curatore fallimentare.

2. Con il secondo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 6 D.Lgs. n. 218 del 1997 e dell'art. 21 D.Lgs. n. 546 del 1992, sul presupposto della tardività, comunque,



dell'impugnazione degli avvisi relativi al 2011 ed al 2012, siccome notificati al curatore fallimentare già il 3 luglio 2014, essendo l'istanza di accertamento con adesione presentata, viepiù in difetto di legittimazione, dal solo il 9 marzo 2015.

3. Con il terzo ed il quarto motivo si denuncia, ai sensi rispettivamente dell'art. 360, comma 1, nn. 3 e 4, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione dell'art. 42 d.P.R. n. 600 del 1973 e violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., sul presupposto dell'infondatezza dell'eccezione della parte privata, non oggetto dei motivi di impugnazione, circa il difetto di delega in capo al funzionario che ha sottoscritto gli avvisi.

4. A fronte di quanto precede, deve darsi atto che, dopo l'udienza del 10 febbraio 2023, è stata pubblicata Sez. U, n. 11287 del 07/03/2023-28/04/2023, la quale ha risolto la questione della cd. legittimazione straordinaria del "fallito" ("debitore" ai sensi del Codice della crisi), devoluta al Massimo Consesso da Sez. 5, n. 25373 del 25/08/2022, affermando il principio di diritto così massimato:

"Qualora i presupposti di un rapporto tributario si siano formati prima della dichiarazione di fallimento, il contribuente dichiarato fallito a cui sia stato notificato l'atto impositivo può impugnarlo, ex art. 43 l.f., a condizione che il curatore si sia astenuto dall'impugnazione, assumendo un comportamento oggettivo di pura e semplice inerzia, indipendentemente dalla consapevolezza e volontà che l'abbiano determinato; l'insussistenza di detto stato di inerzia comporta, per il fallito, il difetto della capacità processuale di impugnare l'atto impositivo, vizio suscettibile di essere rilevato, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo" (Rv. Rv. 667457-01).

4.1. Ad avviso del Massimo Consesso, dunque, è sufficiente la mancata impugnazione, in sé e per sé, da parte del curatore fallimentare, che in tal guisa manifesta un'oggettiva inerzia a reagire



avverso la pretesa dell'A.F., a fondare la legittimazione ad impugnare del fallito.

5. Nel caso che ne occupa, nondimeno, siffatto insegnamento non viene, quantomeno "direttamente", in linea di conto.

6. Dal ricorso e dal controricorso emerge quanto segue:

- "la società Mugellino, costituita in data 21/09/2011, ave[va] come soci a partecipazione paritaria i sigg. [redacted] e Lorenzo Lungani" (p. 2 controric.);

- il primo ed il secondo avviso di accertamento (nn. T8B030300969 e T8B030301815) sono stati notificati entrambi alla società in persona dell'ex liquidatore giudiziario della Mugellino, Dott. [redacted] (pp. 5 e 6 controric.) e rinotificati al curatore fallimentare (p. 3 ric.), mentre il terzo (n. T8B030300539) è stato notificato direttamente "al curatore fallimentare della Mugellino, Dott. Francesco Terreni" (p. 7 controric.; p. 3 ricorso);

- i giudizi di primo grado sono stati introdotti dal "sig. [redacted] nella sua qualità di legale rappresentante 'pro tempore' della Mugellino" (p. 8 controric.) – giusta "separati atti [...], notificati nel mese di giugno 2015" (p. 4 ric.) – essendo egli, in tesi, "a ciò legittimato in conformità a quanto statuito dalla giurisprudenza di legittimità" (p. 8 controric., ove altresì ribadisci: "In particolare il sig. [redacted] nella riferita qualità, proponeva tre distinti ricorsi per ciascuno dei tre avvisi di accertamento [...]).

7. Pertanto, prima della dichiarazione di fallimento, risalente, come ricordato in apertura, al 20 marzo 2014, Il Mugellino s.r.l. ha attraversato una fase di liquidazione, tant'è vero che i primi due avvisi di accertamento, per concorde ricostruzione delle parti, sono stati originariamente notificati all'ex liquidatore": "ex", all'evidenza, in quanto dopo è intercorso il fallimento, con il subentro del curatore



fallimentare, cui in effetti detti avvisi sono stati rinotificati in uno al terzo.

8. Ne consegue che, nella fase di liquidazione antecedente al fallimento, la legale rappresentanza della società si concentrava in capo al liquidatore, ai sensi dell'art. 2310 cod. civ., a termini del quale "dall'iscrizione della nomina dei liquidatori la rappresentanza della società, anche in giudizio, spetta ai liquidatori".

9. Talché, a mente di Sez. U, n. 11287 del 2023, è ben vero, come dalla parte privata sostenuto sin dai ricorsi introduttivi e ribadito nel controricorso e nella memoria, che sussiste la legittimazione ad impugnare del fallito (più precisamente – per usare le parole delle Sezioni Unite – del "contribuente dichiarato fallito") in caso di mera inerzia degli organi fallimentari; tuttavia è altresì vero che, in concreto, il "contribuente dichiarato fallito" si identifica con la società, ossia Il Mugellino s.r.l., e non con il "sig. che invece a suo tempo consta aver proposto le impugnazioni in rappresentanza della società già fallita.

10. Da ciò deve trarsi la conclusione che giammai il predetto "sig. era legittimato ad impugnare:

- né come "legale rappresentante 'pro tempore' della Mugellino" (alla stregua di quanto dal medesimo espressamente dichiarato), perché la società, come detto, era già fallita e perciò rappresentata dal curatore fallimentare, rimasto tuttavia inerte di fronte alla notifica di tutti e tre gli avvisi;

- né – tenuto conto di Sez. U, n. 11287 del 2023 – come "contribuente dichiarato fallito" che riceve legittimazione per effetto dell'inerzia del curatore fallimentare (alla stregua di quanto dal medesimo ulteriormente allegato), perché egli non coincide con siffatto "contribuente" e neppure, a tutto voler concedere, è a sua volta fallito, legittimato, invece, a spendere la rappresentanza "pro



tempore” della società quale effettivo “contribuente dichiarato fallito” essendo soltanto il liquidatore, in persona del menzionato “Dott. in quanto ultimo legale rappresentante prima del fallimento ex art. 2310 cod. civ.

11. In definitiva, decidendosi sul ricorso, devono dichiararsi inammissibili gli originari ricorsi, siccome proposti avverso gli avvisi di accertamento oggetto di giudizio da soggetto non legittimato.

12. In punto di spese, l’estrema particolarità del caso, in uno alla necessità di confronto con le ricadute (ancorché indirette) di Sez. U, n. 11287 del 2023, la cui pubblicazione è sopravvenuta all’udienza del 10 febbraio 2023, giustifica, ad avviso del Collegio, l’integrale compensazione delle stesse in riferimento a tutti i gradi di giudizio.

P.Q.M.

Decidendo sul ricorso, dichiara inammissibili gli originari ricorsi volti ad impugnare gli avvisi di accertamento oggetto di giudizio.

Compensa integralmente tra le parti le spese di lite in riferimento a tutti i gradi di giudizio.

Così deciso a Roma, lì 10 febbraio-4 maggio 2023

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli

