

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE****SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta da

Oggetto: tributi –
questionario –
curatore – obblighi –
art. 86 l. fall.

Federico Sorrentino

Presidente -

Roberta Crucitti

Consigliere -

R.G.N. 23434/2014

Francesco Federici

Consigliere -

Cron.

Luigi D'Orazio

Consigliere -

CC – 13/01/2022

Filippo D'Aquino

Consigliere Rel. -

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 23434/2014 R.G. proposto da:

**AGENZIA DELLE ENTRATE** (C.F. 06363391001), in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura generale dello Stato, elettivamente domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi, 12

- *ricorrente* -*contro*

**FALLIMENTO GET PROMOZIONI SPA IN LIQUIDAZIONE** (C.F. 05978320157), in persona del curatore pro tempore, rappresentato e dall'Avv. LORENZO LEPORE in virtù di procura in calce al controricorso, elettivamente domiciliato presso lo studio dell'Avv. PASQUALE TRANE in Roma, alla Via Flaminia, 362

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 739/33/2014, depositata in data 11 febbraio 2014

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13 gennaio 2021 dal Consigliere Relatore Filippo D'Aquino.

### **RILEVATO CHE**

1. Il Fallimento GET PROMOZIONI SPA IN LIQUIDAZIONE ha impugnato un avviso di accertamento relativo al periodo di imposta 2004 con il quale – previa constatazione dell'omessa risposta da parte della società contribuente, all'epoca *in bonis*, ad alcuni questionari – venivano considerati indeducibili a termini dell'art. 110, comma 10, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) alcuni costi per l'importo di € 4.188.093,00 relativi ad operazioni effettuate con imprese residenti in Paesi a fiscalità privilegiata (Cina), con conseguente accertamento di maggior reddito e recupero di IRES e IRAP, oltre sanzioni e accessori. Il Fallimento ha sostenuto, per quanto qui rileva, la sussistenza delle esimenti di cui all'art. 110, comma 11, TUIR in base alla documentazione prodotta in sede giudiziale.

2. La CTP di Milano ha parzialmente accolto il ricorso del Fallimento, riducendo il reddito accertato ad € 1.259.660,00 e ritenendo utilizzabile, a termini dell'art. 32, quinto comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, la documentazione prodotta in sede giudiziale dal Fallimento.

3. La CTR della Lombardia, con sentenza in data 11 febbraio 2014, ha accolto l'appello della società contribuente e ha rigettato l'appello incidentale dell'Ufficio. Il giudice di appello ha ritenuto ammissibile la documentazione prodotta dal Fallimento, osservando che la richiesta del questionario fosse stata originariamente consegnata alla società *in bonis* e che il fallimento fosse stato dichiarato prima della scadenza del termine concesso alla società contribuente per rispondere alla richiesta dell'Ufficio e, pertanto, prima dell'emissione dell'atto impugnato. Ha, in



proposito, osservato la CTR che il Curatore del fallimento non possa considerarsi né sostituto, né rappresentante del fallito, per cui non può essere destinatario della richiesta di cui all'art. 32 d.P.R. n. 600/1973, né può essere tenuto a rispondere degli obblighi tributari del fallito. Ha, infine, ritenuto il giudice di appello che al curatore non possa essere rivolto tale invito, non avendo questi la disponibilità delle scritture contabili, le quali devono essere depositate in cancelleria a termini dell'art. 86 l. fall.

4. Ha proposto ricorso per cassazione l'Ufficio, affidato a due motivi, cui ha resistito il Fallimento con controricorso.

### **CONSIDERATO CHE**

1.1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 32 d.P.R. n. 600/1973 e 86 l. fall., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto giustificato il ritardo della produzione della documentazione da parte della curatela del fallimento. Osserva l'Ufficio ricorrente che la documentazione valorizzata dalla CTR sarebbe stata tardivamente prodotta con la memoria del 31 gennaio 2011, oltre che in sede di procedimento di accertamento con adesione, in violazione dell'art. 32, quarto comma, d.P.R. n. 600/1973, nella parte in cui prevede l'inutilizzabilità della documentazione non prodotta in sede amministrativa, salvo che la parte non abbia ricevuto avviso. Deduce, inoltre, l'irrilevanza della sopravvenuta dichiarazione di fallimento, essendo stati notificati i questionari alla società *in bonis*, rimasta ingiustificatamente inerte. Deduce, ulteriormente, l'Ufficio ricorrente che il curatore del fallimento possa essere destinatario del questionario ex art. 32 d.P.R. n. 600 cit., essendo questi tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi ex art. 10 d.P.R. n. 600/1973 (riferimento normativo da intendersi operato all'art. 5, commi 1 e 4 d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322). Censura, infine, l'Ufficio l'affermazione



contenuta nella sentenza impugnata, secondo cui al curatore risulterebbe indisponibile la contabilità dell'impresa dichiarata fallita e osserva come la documentazione contabile della società fallita non costituisca documentazione decisiva ai fini dell'assolvimento dell'onere della prova di cui all'art. 110, comma 11, TUIR.

1.2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 111 Cost. e 36, comma 2, n. 4, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che la documentazione prodotta fosse idonea all'assolvimento dell'onere della prova da parte del Fallimento, evidenziando come sarebbe mancato nella sentenza impugnata l'esame della documentazione prodotta, né vi sarebbe stata risposta alle osservazioni dell'Amministrazione finanziaria.

2. Va rigettata la preliminare eccezione di inammissibilità del primo motivo posta dal controricorrente, in quanto i fatti rilevanti ai fini dell'esame del motivo sono chiaramente evincibili dal ricorso.

3. Il primo motivo è fondato. Va premesso che, come risulta agli atti, la società contribuente, all'epoca *in bonis*, fu destinataria in data 28 aprile 2009 di due questionari, con cui si chiedevano chiarimenti relativi alla deducibilità di costi relativi a operazioni con soggetti residenti in Paesi a regime fiscale privilegiato, concedendosi termine di novanta giorni. In data 23 luglio 2009, prima della scadenza del termine, la società fu dichiarata fallita dal Tribunale di Milano. Il termine concesso alla società contribuente per rispondere ai questionari risultò, pertanto, elasso in costanza di fallimento. Né risposta è, poi, pervenuta (dato lo svolgimento dei fatti) dalla curatela del fallimento. L'Ufficio ha, quindi, notificato l'avviso di accertamento alla società fallita, stante la mancata risposta ai questionari. I documenti sono, poi, stati prodotti durante il procedimento di accertamento con adesione e durante il giudizio.



4. Dispone in proposito l'art. 32, primo comma, n. 4, d.P.R. n. 600/1973 che l'Amministrazione finanziaria può «inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti», precisando al quarto comma che «le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa». E', poi, fatta salva per il contribuente, come previsto al quinto comma del medesimo articolo, che «le cause di inutilizzabilità previste dall'[allora] terzo comma non operano nei confronti del contribuente» che dimostri «di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile». L'invio del questionario da parte dell'Amministrazione finanziaria, previsto dall'art. 32, quarto comma, d.P.R. n. 600/1973 (come anche dall'art. 51, quinto comma, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), assolve alla funzione di assicurare un dialogo preventivo tra fisco e contribuente al fine di favorire la definizione delle reciproche posizioni (Cass., Sez. V, 24 novembre 2020 n. 26646; Cass., Sez. V, 27 settembre 2013, n. 22126). L'istituto consente al contribuente di partecipare al procedimento che porta all'adozione dell'atto di accertamento mediante un intervento di tipo sostanzialmente «collaborativo» in relazione al corrispondente potere-dovere dell'Amministrazione finanziaria di richiedere dati, documenti e notizie relative all'oggetto dell'accertamento, collaborazione che il contribuente assolve completando i questionari e producendo documentazione fiscale e contabile. Si tratta, pertanto, di un intervento del contribuente finalizzato a fornire le opportune informazioni che si rivelino utili all'Ufficio al fine di una ricostruzione in fase amministrativa della pretesa tributaria. Questa collaborazione assume, poi, particolare pregnanza, in quanto la legge le attribuisce natura sostanzialmente



obbligatoria, il cui inadempimento da parte del contribuente viene sanzionato, a tutela dell'Ufficio, con l'inutilizzabilità della documentazione tardivamente prodotta in sede giurisdizionale («non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente»); a sua volta, il contribuente può, tuttavia, offrire la prova contraria della non imputabilità dell'inadempimento.

5. In ambito concorsuale l'art. 86, primo comma, lett. c) l. fall. prevede che al curatore vadano consegnate «le scritture contabili e ogni altra documentazione dal medesimo richiesta o acquisita se non ancora depositate in cancelleria». La norma completa l'obbligo sanzionato a carico dell'imprenditore insolvente già in sede di procedimento per la dichiarazione di fallimento in proprio (art. 14 L.F.) - nonché, in ogni caso, all'atto della sentenza dichiarativa di fallimento (art. 16, primo comma, n. 3, l. fall.), in questo caso sanzionato anche penalmente ex art. 220 l. fall. - prevedendo la consegna al curatore di «ogni altra documentazione» e, quindi, di ogni documento contabile o fiscale o di supporto, utile alla ricostruzione della contabilità. La norma è funzionale a consentire al curatore l'assolvimento di compiti connessi alla propria carica, quale quello della ricostruzione dell'attività gestoria precedente la dichiarazione di fallimento (art. 33 l. fall.).

6. Sugerendosi, sotto questo profilo, una continuità normativa - secondo quanto statuito da Cass., Sez. U., 24 giugno 2020, n. 12476 - tra la disciplina attuale e quella del d. lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 (come modificato dal d.lgs. 26 ottobre 2020, n. 147), può essere valorizzato anche l'art. 198, comma 2, d. lgs. n. 14/2019, secondo cui, ove il debitore non provveda al deposito del bilancio dell'ultimo esercizio «in mancanza, alla redazione provvede il curatore», così come il curatore apporta le rettifiche necessarie al bilancio presentato dal debitore. Ulteriormente significativo è l'art. 130, comma 4, d. lgs. n. 14/2019, secondo cui alla relazione del curatore, da depositare entro



sessanta giorni dalla chiusura dello stato passivo, va allegato «il bilancio dell'ultimo esercizio formato ai sensi dell'articolo 198, comma 2, nonché il rendiconto di gestione di cui all'articolo 2487-bis del codice civile, evidenziando le rettifiche apportate». Dal complesso di tali disposizioni si desume che l'acquisizione da parte del curatore della contabilità dell'impresa dichiarata fallita abbia la finalità di procedere alla ricostruzione dell'attività gestoria, nell'ambito delle funzioni proprie attribuite al curatore, alla quale è strumentale sin anche la redazione del bilancio dell'ultimo esercizio (che il curatore predispone in via succedanea dell'imprenditore) e la predisposizione delle rettifiche al bilancio predisposto dall'imprenditore. Conseguentemente, il curatore, detentore della contabilità dell'impresa dichiarata fallita per finalità connesse alla propria carica, può essere destinatario della richiesta di acquisizione di tale documentazione da parte dell'Ufficio a termini dell'art. 32 d.P.R. n. 600/1973.

7. Ulteriormente significativa è la disposizione di cui al secondo comma dell'art. 86 l. fall., secondo cui il curatore deve esibire le scritture contabili «a richiesta del fallito o di chi ne abbia diritto» (art. 86, secondo comma, l. fall.). La disposizione evidenzia, pertanto, che il curatore del fallimento, pur potendo disporre della contabilità per le funzioni a lui attribuite, rimane mero custode o detentore della stessa, risultando destinatario delle richieste di accesso da parte di qualunque interessato, come nel caso in cui il creditore abbia interesse alla ricostruzione della propria posizione creditoria da opporre alla massa. Il creditore che sia, pertanto, interessato alla esatta ricognizione del proprio credito e che maturi un legittimo interesse alla acquisizione di documentazione strumentale ai fini dell'ammissione del credito allo stato passivo, può rivolgere istanza al curatore per l'acquisizione della suddetta documentazione. Nel caso in cui tale istanza sia prevista dalla legge, sia pure nell'ambito di un generale dovere di collaborazione tra



fisco e contribuente, la stessa non può essere preclusa dall'intervenuta dichiarazione di fallimento, posto che non viene meno per l'Ufficio l'interesse alla ricostruzione della propria posizione creditoria in vista della ammissione del credito allo stato passivo. La disciplina concorsuale non appare in contrasto, pertanto, con la menzionata richiesta dell'Ufficio di acquisizione di documentazione, laddove l'Ufficio intenda accertare in fatto la consistenza della propria pretesa creditoria, anche ai fini dell'ammissione del proprio credito allo stato passivo.

8. Se, quindi, l'Amministrazione finanziaria ha il potere di richiedere documentazione al curatore, al fine di individuare i contorni di fatto della pretesa tributaria da ammettere al passivo e se, in ogni caso, il curatore non può sottrarsi alle richieste istruttorie dell'Ufficio finalizzate all'acquisizione di documentazione, in quanto detentore delle scritture contabili, non può che darsi continuità al principio espresso da questa Corte già sotto il vigore della precedente formulazione dell'art. 86 l. fall. - che non prevedeva una disposizione analoga all'attuale secondo comma - secondo cui il curatore è tenuto a rispondere agli inviti dell'Ufficio di cui all'art. 32 d.P.R. n. 60/1973, indipendentemente dal fatto di essere soggetto tenuto all'adempimento degli obblighi tributari del fallito (Cass., Sez. V, 18 luglio 2003, n. 11274). Si è osservato che tra i vari obblighi di natura fiscale ai quali - pur continuando le obbligazioni tributarie a far capo al fallito - è onerato il curatore fallimentare, che ha la esclusiva disponibilità delle scritture contabili, rientra anche quello di fornire informazioni all'amministrazione finanziaria (Cass., n. 11274/2003, cit.). Si è, poi, evidenziato come sul curatore del fallimento incombono «molteplici adempimenti di natura fiscale: dal primo, in ordine temporale, conseguente alla sola dichiarazione di fallimento, che consiste nell'obbligo di comunicare l'inizio della procedura concorsuale all'Ufficio IVA; e, poi, successivi





adempimenti più complessi ed onerosi, dai meri obblighi di dichiarazione, agli obblighi ulteriori e strumentali rispetto a questi, quali quelli di fatturazione e registrazione» (Cass., Sez. V, 9 ottobre 2003, n. 15095). Adempimenti tra i quali deve annoverarsi anche quello «"minore" di fornire i dati richiesti con il questionario, dati che, peraltro, sono nella esclusiva disponibilità del Curatore» (Cass., n. 15095/2003, cit.). Detto principio è stato, successivamente, riaffermato da questa Corte in tema di avviso di accertamento in materia di IVA preceduto dalla mancata esibizione di documentazione richiesta a termini dell'art. 51 d.P.R. n. 633/1972, ritenendosi il curatore «legittimo destinatario passivo» delle richieste formulate dall'Ufficio (Cass., Sez. V, 15 gennaio 2014, n. 668).

9. Non rileva, pertanto, la circostanza – come si deduce nella sentenza impugnata – che è l'imprenditore fallito e non il curatore a essere tenuto all'adempimento degli obblighi di dichiarazione dei periodi precedenti la dichiarazione di fallimento – questione non rientrante nel perimetro delle questioni dedotte dal ricorrente, come peraltro ribadito di recente da questa Corte in relazione al vigente art. 5 d.P.R. n. 322/1998 (Cass., Sez. V, 4 maggio 2021, n. 11590). Se è condivisibile l'affermazione contenuta nella sentenza impugnata, secondo cui lo spossessamento fallimentare non determina né la perdita della capacità giuridica, né lo *status* di contribuente dell'imprenditore dichiarato fallito - il che spiega perché, sempre a termini dell'art. 86, secondo comma, l. fall., anche il fallito può chiedere al curatore copia della documentazione contabile, al fine di adempiere ai propri obblighi fiscali - da questo non può discendere l'inapplicabilità della suddetta disposizione nei confronti del curatore, trattandosi di richiesta strumentale a ottenere documentazione contabile e fiscale nella disponibilità della curatela. Né può istituirsi un nesso di pregiudizialità tra la titolarità dell'obbligazione tributaria e



l'adempimento dell'obbligo di collaborazione di cui all'art. 32 d.P.R. n. 600/1973 (Cass., Sez. V, 27 novembre 2002, n. 16793; Cass., n. 15095/2003, cit.), trattandosi di adempimento legato all'interesse dell'Ufficio all'acquisizione della suddetta documentazione. Estranea all'impianto normativo dell'art. 86 l. fall. nella formulazione *pro tempore* è, infine, l'affermazione contenuta nella sentenza impugnata, secondo cui il curatore non disporrebbe delle scritture contabili in quanto le stesse dovrebbero essere depositate presso la cancelleria del tribunale, deposito non più previsto dalla norma attualmente in vigore. La circostanza, infine, secondo cui il curatore non disponesse, all'epoca dei fatti, della relativa documentazione (come dedotto dal controricorrente), può, invero, essere valorizzata ai fini del giudizio in fatto relativo alla sussistenza dell'esimente di cui all'ultimo comma dell'art. 32 d.P.R. n. 600/1973. Deve, pertanto, enunciarsi il seguente principio di diritto: «Il curatore del fallimento, in quanto detentore delle scritture contabili dell'impresa assoggettata a fallimento, ha l'onere di fornire informazioni all'amministrazione finanziaria a termini dell'art. 32 d.P.R. n. 600/1973 in risposta a questionari, ancorché precedentemente inviati all'imprenditore in bonis, rientrando tale obbligo nella disponibilità delle scritture contabili da parte del curatore, nonché nel più generale obbligo del curatore di esibizione delle scritture contabili a chi ne abbia diritto, salvo che si provi che il curatore o l'imprenditore in bonis non vi abbia potuto adempiere, nel termine concesso, per causa non imputabile».

10. La sentenza impugnata, nella parte in cui ha ritenuto che il curatore non possa essere destinatario delle richieste di cui all'art. 32 d.P.R. n. 600/1973, non si è attenuta al suindicato principio e va cassata. Competerà al giudice del rinvio valutare, in concreto, le circostanze di cui all'art. 32, ultimo comma, d.P.R. n. 600/1973, con



conseguente assorbimento del secondo motivo; al giudice del rinvio competerà anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

**P. Q. M.**

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, dichiara assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata con rinvio alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in data 13 gennaio 2022

Il Presidente

*Federico Sorrentino*

