



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI LOMBARDIA

SEZIONE 11

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |           |                  |            |
|--------------------------|-----------|------------------|------------|
| <input type="checkbox"/> | PEZZA     | MARIA ANTONIETTA | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | VICUNA    | VEZIO            | Relatore   |
| <input type="checkbox"/> | MISSAGLIA | ENRICO           | Giudice    |
| <input type="checkbox"/> |           |                  |            |
| <input type="checkbox"/> |           |                  |            |
| <input type="checkbox"/> |           |                  |            |
| <input type="checkbox"/> |           |                  |            |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 3241/2018  
depositato il 12/07/2018

- avverso la pronuncia sentenza n. 7160/2017 Sez:1 emessa dalla Commissione  
Tributaria Provinciale di MILANO

contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE MONZA E BRIANZA

proposto dagli appellanti:  
BRIVIO LUCA  
VIA VARISCO ACHILLE 4 20900 MONZA MB

difeso da:  
BRIOSCHI ROBERTO  
C/O CGP STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO  
CORSO MAGENTA 85 20100 MILANO MI

difeso da:  
DE TONI ANNA  
C/O CGP STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO  
CORSO MAGENTA 85 20100 MILANO MI

Atti impugnati:  
CARTELLA DI PAGAMENTO n° 06820160038189979001 IRPEF-ADD.REG. 2014  
CARTELLA DI PAGAMENTO n° 06820160038189979001 IRPEF-ADD.COM. 2014  
CARTELLA DI PAGAMENTO n° 06820160038189979001 IRPEF-ALTRO 2014  
CARTELLA DI PAGAMENTO n° 06820160038189979001 IVA-ALTRO 2014

SEZIONE

N° 11

REG.GENERALE

N° 3241/2018

UDIENZA DEL

21/06/2019 ore 09:30

N°

2911/2019

PRONUNCIATA IL:

21-06-2019

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

04-07-2019

Il Segretario

L'Assistente  
(G. Rombo)  
*G. Rombo*

**Conclusioni dell'appellante**

*In via preliminare e pregiudiziale, dichiarare la giuridica inesistenza, l'illegittimità o nullità della cartella di pagamento qui impugnata per mancanza di motivazione;*

*sempre in via preliminare e pregiudiziale, riformare la sentenza appellata per mancanza di motivazione;*

*dichiarare la nullità e/o l'annullamento della cartella di pagamento riformando la sentenza appellata per tutte le motivazioni ampiamente esposte e documentate nel ricorso;*

*condannare l'Ufficio al rimborso di quanto eventualmente riscosso provvisoriamente in pendenza di giudizio, oltre agli interessi di legge spettanti;*

*condannare l'Ufficio al pagamento di onorari, diritti e spese del presente giudizio.*

**Conclusione dell'appellato**

*Rigettare l'appello di controparte confermando la sentenza di primo grado e, per l'effetto:*

*nel merito ed in via principale, dichiarare la legittimità della cartella n. 06820160038189979001;*

*nel merito ed in via più gradata, nella denegata ipotesi di accoglimento dell'appello, di annullare la sola iscrizione anagrafica, a carico dell'obbligato solidale e di confermare la legittimità del ruolo con riferimento al quantum ed alla legittimazione passiva della società Fallimento, Brico Express, C.F. 04662430281;*

*condannare controparte, alla rifusione delle spese di lite di entrambi i gradi di giudizio maggiorate del 50% a titolo di spese del procedimento di mediazione (art. 15 comma 2-septies D.lgs. n. 546/1992)*

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO****Concisa esposizione ex art. 36, c.2, n°2, d.lgs.546/92**

Il dott. Luca Brivio veniva nominato Curatore del fallimento della società Brico Express s.r.l., con sede legale in Burago di Molgora (MB), via Mazzini 4: il fallimento è stato dichiarato dal Tribunale di Monza con sentenza n.154/2014 del giugno 2014, depositata presso la cancelleria fallimenti in data 1° luglio 2014. La società fallita Brico Express s.r.l. era operativa nel commercio di casalinghi, articoli di falegnameria, articoli per il bricolage ed il "fai da te", complementi di arredo, cibo e accessori per animali con 3 negozi aperti rispettivamente in Villesse (CO), Jesolo (VE) e Lido di Camaiore (LU), che alla data di fallimento risultavano aperti ed operativi, con un totale di 14 dipendenti;

al fine di preservare l'avviamento dei negozi e addivenire ad una definizione di affitto di ramo di azienda con opzione di acquisto alle migliori condizioni economiche possibili con un soggetto terzo che aveva manifestato interesse, con provvedimento del 10 luglio 2014, il Giudice Delegato Dott. Giovanni Battista Nardecchia autorizzava il curatore alla conduzione dell'esercizio provvisorio, inizialmente sino al 31 luglio 2014 e poi fino alla data del 30 settembre 2014. Sulla base di una proposta di acquisto del ramo d'azienda pervenuta in data 23 settembre 2014, con provvedimento del 1° ottobre 2014, il Giudice Delegato Dott. Giovanni Battista Nardecchia, al fine di garantire alla curatela il tempo necessario per la sottoscrizione del contratto di affitto di ramo d'azienda con impegno irrevocabile all'acquisto e al fine di garantire la concessione delle opportune garanzie da parte del potenziale acquirente, prolungava l'esercizio provvisorio fino al 31 ottobre 2014. In data 27 ottobre 2014 veniva costituita la newco, la Madera società cooperativa, che avrebbe dovuto acquistare il ramo d'azienda, e il Giudice Delegato Dott. Giovanni Battista Nardecchia autorizzava la prosecuzione dell'esercizio provvisorio, ancorché in perdita nella considerazione che dalla

prosecuzione dell'attività e dalla conseguente cessione dell'azienda si sarebbe potuto conseguire un miglior risultato rispetto alla cessione atomistica dei beni con cessazione dell'attività.

Nel mese di novembre 2014, i potenziali acquirenti comunicavano che, dopo aver valutato i costi di gestione dei negozi e soprattutto il peso dei canoni di affitto, non ritenevano di poter proseguire nelle trattative. Essendo venuto meno l'unico interessato sfumava l'ipotesi di cessione del ramo d'azienda e al fine di non aggravare la procedura di ulteriori oneri il Curatore, con provvedimento del Giudice Delegato emesso in data 16 dicembre 2014, veniva autorizzato a cessare l'esercizio provvisorio dei tre punti vendita al termine del periodo di preavviso dei lavoratori ancora in forza.

Nel periodo di conduzione dell'esercizio provvisorio, dal 10 luglio 2014 al 29 gennaio 2015, la curatela ha ottemperato agli obblighi dichiarativi, e presentando le dichiarazioni fiscali sulla base delle normative pro tempore vigenti, ma non ha potuto ottemperare al versamento del debito IVA e del debito per ritenute alla fonte a titolo di imposta sui redditi di lavoro dipendente a carico della procedura fallimentare per l'anno d'imposta 2014 non essendovi risorse sufficienti per procedere ai suddetti versamenti.

In data 9 novembre 2016 veniva notificata al dott. Luca Brivio, in qualità di coobbligato in solido, la cartella di pagamento n. 05820160038189979001 con la quale venivano richieste con riferimento al periodo di imposta 2014 le somme relative a IVA per euro 23.607,33 e a ritenute alla fonte a titolo di imposta su redditi di lavoro dipendente per euro 2.027,52, per complessivi euro 25.640,73, comprensivi di sanzioni, interessi, compensi per la riscossione e spese di notifica.

I Dott. Luca Brivio ha impugnato la cartella.

L'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Monza e della Brianza, si costituiva in giudizio.

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano sez. 1 con sentenza n.7160/17 depositata il 29 dicembre 2017 respingeva il Ricorso con condanna alle spese.

Avverso tale sentenza il dott. Brivio presenta appello per i seguenti motivi:

- illegittimità per difetto di motivazione della cartella esattoriale e della sentenza appellata e per violazione delle disposizioni di cui all'art. 35-bis DPR 600/1973 e all'art. 36 del DPR 602/1973.
- responsabilità solidale del curatore fallimentare ai sensi degli articoli 74 bis D.p.r. n. 633/72, 8, comma 4, D.p.r. n. 322/98, 23 D.p.r. n. 600/73, 4 e 5, D.p.r. n. 322/98, e 36 del Dpr 602/73.

L'Ufficio si costituisce in giudizio con proprie controdeduzioni.

L'appellante presenta memorie integrative.

### **MOTIVAZIONE**

#### **Succinta esposizione delle ragioni di fatto e dei motivi di diritto della decisione ex art. 36, c.2, n°4, d.lgs.546/92**

Questa Commissione ritiene che, in via prioritaria, occorre soffermarsi sulla corretta qualificazione della figura del curatore fallimentare, e se per tale possa essere chiamato ad una responsabilità in solido con il fallimento.

Sul punto, questa Commissione osserva che, contrariamente da quanto sostenuto dall'Amministrazione Finanziaria e dai Giudici di prime cure, il Curatore non è rappresentante legale della società fallita e non ha alcun obbligo solidale nel versamento delle imposte in contenzioso.

La questione è stata, peraltro, oggetto di una apposita istanza rivolta dal Curatore al

Giudice Delegato in data 17/5/2019, ove nello specifico si chiedeva di volersi esprimere in merito:

- alla legittimità del comportamento tenuto dal curatore nel non aver eseguito il pagamento delle somme richieste da parte di Agenzia delle Entrate Riscossione, riguardanti IVA e ritenute alla fonte a titolo di imposta su redditi di lavoro dipendente, per le annualità 2014-2015, poiché pur rientrando tra quelle prededucibili, rappresentano crediti di grado inferiore rispetto ad altri rimasti anch'essi insoddisfatti per incapienza dell'attivo e qualora la S.V. Ill.ma ritenga che il curatore non abbia correttamente operato in adempimento alla norma legge si richiede espressamente l'autorizzazione ad effettuare i pagamenti richiesti dall'Agenzia delle Entrate Riscossione.

- alla corretta qualificazione giuridica della figura del curatore, quale professionista nominato dal Tribunale ex art. 28 L.F., rappresentante dell'organo pubblicistico previsto dalla legge fallimentare che opera nell'interesse pubblico e non rappresenta né sostituisce il fallito e confermando che nell'adempimento delle sue funzioni il curatore non sia qualificabile come rappresentante legale della società fallita, con tutte le conseguenze del caso.

Il Giudice Delegato, dott. Giovanni Battista Nardecchia, emetteva 21/5/2019 il seguente provvedimento:

Il giudice letta l'istanza osserva che appare del tutto legittimo il comportamento tenuto dal curatore il quale in assenza di adeguati fondi per pagare tutti i crediti prededucibili non poteva eseguire il pagamento delle somme richieste da parte di Agenzia delle Entrate Riscossione, riguardanti IVA e ritenute alla fonte a titolo di imposta su redditi di lavoro dipendente, per le annualità 2014-2015, poiché pur rientrando tra quelle prededucibili, rappresentano crediti di grado inferiore rispetto a quelli soddisfatti (anche altri crediti prededucibili di grado superiore rispetto a quello vantato da Agenzia Entrate Riscossione sono rimasti insoddisfatti per incapienza dell'attivo). Quanto infine alla corretta qualificazione giuridica della figura del curatore, è di tutta evidenza che si tratti di professionista nominato dal Tribunale ex art. 28 l.f., rappresentante dell'organo pubblicistico previsto dalla legge fallimentare che opera nell'interesse pubblico non qualificabile come rappresentante legale della società fallita, con tutte le conseguenze del caso. Anche la giurisprudenza della Cassazione è orientata in tal senso. Ad esempio, la sentenza n. 9605/1991 nella quale si scrive "*... chiarisce i termini della questione la qualifica del curatore come "pubblico Ufficiale" (art 30 legge fallimentare), componente dell'Ufficio fallimentare, e come tale non rappresentante o curatore del fallito, ma munito di poteri e funzioni che in via autonoma ed originaria gli derivano dalla nomina e dalla legge, nel perseguimento delle finalità tipiche della procedura concorsuale. Il fatto che alla curatela sia affidata l'amministrazione del patrimonio del fallito... non comporta affatto che sul curatore incomba l'adempimento di obblighi facenti carico originariamente all'imprenditore, ancorché relativi a rapporti tuttavia pendenti all'inizio della procedura concorsuale. Al curatore competono gli adempimenti che la legge gli attribuisce e tra essi non è ravvisabile alcun obbligo generale di subentro nelle situazioni giuridiche passive di cui era onerato il fallito.... Poiché il curatore, nell'espletamento della pubblica funzione, non si pone come successore o sostituto necessario del fallito, su di lui non incombono né gli obblighi dal fallito inadempiti volontariamente o per colpa, né quelli che lo stesso non sia stato in grado di adempiere a causa dell'inizio della procedura concorsuale, ancorché la scadenza di adempimento avvenga in periodo temporale in cui lo stesso curatore possa*

*qualificarsi come datore di lavoro nei confronti degli stessi dipendenti, o di alcuni di essi “. Anche successivamente la stessa Corte di Cassazione ha espresso lo stesso orientamento con la sentenza n. 508/2003, richiamando una precedente sentenza della stessa Corte: “Il curatore del fallimento, quale organo investito di una pubblica funzione nell'ambito dell'amministrazione della giustizia, svolge un'attività distinta da quella del fallito o dei creditori, ed agisce imparzialmente non in rappresentanza o in sostituzione*

*del fallito o dei creditori, ma per far valere, di volta in volta, e sempre nell'interesse della giustizia, le ragioni dell'uno o degli altri o della massa attiva fallimentare (così già Cass. 5 aprile 1974 n. 955)”.*

Orbene, questa Commissione non può che condividere la statuizione del Giudice Delegato in quanto sia nell'atto impugnato, che nella sentenza della Commissione Tributaria Provinciale è evidente la confusione che è stata fatta relativamente al ruolo svolto dal Curatore Fallimentare, il quale riprendendo quanto sopra riportato, è rappresentante dell'organo pubblicistico previsto dalla legge fallimentare che opera nell'interesse pubblico non qualificabile come rappresentante legale della società fallita, con tutte le conseguenze del caso.

Si precisa, inoltre che il Curatore si deve attenere al disposto degli articoli 104, 111 e 111-bis, della Legge Fallimentare che prevedono regole ben precise ed inderogabili circa l'ordine di soddisfacimento dei crediti in base al grado dei privilegi, non essendoci risorse finanziarie sufficienti neanche per il soddisfacimento integrale del privilegio ex art. 2751-bis, 2° comma del Codice Civile (formato dalle competenze dei professionisti tra cui quelli incaricati dalla procedura), il debito verso l'Erario di cui alla cartella in materia - privilegiato ai sensi dell'art. 2752, 2° comma, del Codice Civile - non poteva essere soddisfatto in alcuna misura, pena la violazione dell'ordine dei privilegi disposto dalla legge fallimentare in quanto di grado inferiore.

Quindi ne scaturisce la correttezza del suo operato

Correttamente, l'appellante rileva che la cartella oggetto di contestazione a seguito del controllo automatizzato ex art. 36 bis del D.p.r. 600/1973 ma, di fatto, l'Ufficio ha erroneamente fondato la pretesa erariale applicando, per estensione e assimilazione, l'art.36 del D.p.r. 602/1973 (che riguarda “Responsabilità ed obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci”). Ora è ben nota la differenza tra le due norme, per cui comunque c'è un vizio dell'atto impositivo, poi ripreso nella sentenza impugnata.

In ogni caso questa Commissione ritiene dirimente la carenza di legittimazione passiva del curatore fallimentare, quale destinatario dell'atto impugnato, come “coobbligato in solido”.

In conclusione, l'appello va accolto assorbite tutti i motivi proposti. Per l'effetto la sentenza appellata va riformata.

Si ritiene che la questione di diritto particolarmente complessa giustifica la compensazione delle spese tra le parti per i due gradi di giudizio.

P.Q.M.

Accoglie l'appello e, per l'effetto, in riforma della sentenza di primo grado, annulla la cartella di pagamento.

Spese compensate per i due gradi di giudizio.

Milano, 21 giugno 2019

IL RELATORE

IL PRESIDENTE