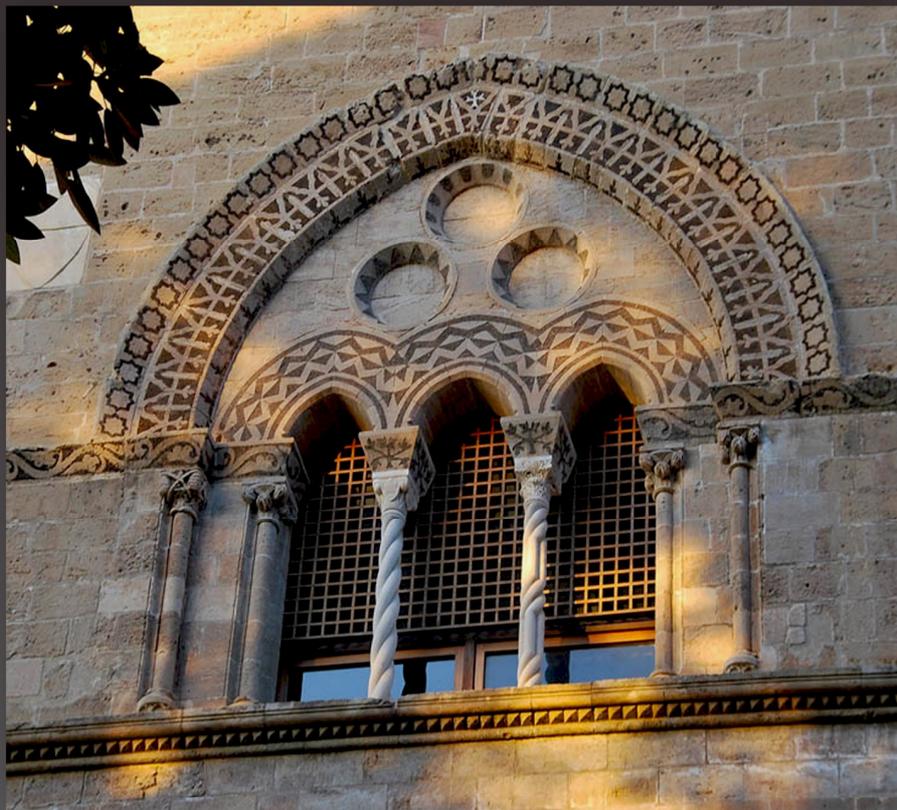




Osservatorio Permanente della
Giustizia Tributaria



Rivista dell'Osservatorio Permanente della Giustizia Tributaria

Rivista quadrimestrale

ANNO 2017

Numero Speciale

RIVISTA DELL'OSSERVATORIO PERMANENTE
DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Rivista Quadrimestrale
Anno 2017
Numero Speciale



PALERMO
UNIVERSITY
PRESS

SOCI FONDATORI

- Associazione Magistrati Tributarî
- Università degli Studi di Palermo
- Camera di Commercio Industria Artigianato ed Agricoltura di Palermo ed Enna
- Associazione degli Industriali della provincia di Palermo SICINDUSTRIA - Palermo
- IRFIS-FINSICILIA Spa



ASSOCIAZIONE
MAGISTRATI TRIBUTARI



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
DI PALERMO



SOCI ORDINARI

- Scuola Europea di Alti Studi Tributarî-Seast
- Università degli Studi di Bari "Aldo Moro"
- Università degli Studi di Catania
- ANCI-SICILIA



ALMA MATER STUDIORUM
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI DI BARI
ALDO MORO



Università
degli Studi
di Catania



Indice

Prefazione	7
Presentazione	9
Transazione fiscale ed indisponibilità del credito tributario ANGELO CUVA - DOCENTE DI DIRITTO TRIBUTARIO UNIVERSITA' DI PALERMO	11
I rapporti tra processo tributario e fallimento STANISLAO DE MATTEIS - MAGISTRATO SEZIONE FALLIMENTARE TRIBUNALE DI NAPOLI - GIUDICE TRIBUTARIO	31
L'iva in eccesso non si può detrarre SALVATORE FORASTIERI - GARANTE DEL CONTRIBUENTE PER LA SICILIA	61
Particolare tenuità del fatto e reati tributari D. B. GIACALONE - SEGRETARIO CAMERA AVVOCATI TRIBUTARISTI DI PALERMO	69
L'evasione attraverso utilizzo di fatture false. In particolare, le fatture soggettivamente inesistenti A. PELLEGRINO MAZZAROTTI - CAPO DI STATO MAGGIORE COMANDO INTERREGIONALE ITALIA SUD-OCCIDENTALE GUARDIA DI FINANZA	73
Nessuna deroga alle regole fiscali nella tassazione dei proventi illeciti OMAR SALVINI - COMANDANTE DEL I GRUPPO TUTELA ENTRATE DEL NUCLEO DI POLIZIA ECONOMICO-FINANZIARIA DELLA GUARDIA DI FINANZA DI PALERMO	85

Prefazione



Il presente numero della Rivista dell'Osservatorio Permanente della Giustizia Tributaria costituisce un volume speciale, che segna il transito della stessa dal sito della Scuola di Scienze Giuridiche ed Economiche alla Biblioteca digitale dell'Università di Palermo.

In tal senso uno speciale ringraziamento va rivolto al Magnifico Rettore dell'Università di Palermo che ha accolto e reso possibile la pubblicazione della Rivista presso *Palermo University Press*.

La Rivista, in omaggio allo spirito dell'Osservatorio, che rappresenta un luogo di dialogo e interazione, non ospita articoli provenienti esclusivamente dal Mondo Accademico ma anche da altre Realtà Istituzionali, Professionali e di Categoria operanti nel settore della ricerca e dello sviluppo della cultura giuridica tributaria nazionale, europea e transnazionale.

In tal senso un particolare ringraziamento va rivolto a coloro che a diverso titolo, hanno consentito la pubblicazione di questo numero speciale. In primo luogo al prof. Cuva, che ha provveduto alla raccolta dei contributi e al prof. Guidara che ne ha curato la revisione.

Un ringraziamento sentito a tutto il Cda dell'Osservatorio, e in particolare, al Presidente Vittorio Aliquò per i suoi sempre sapienti consigli e all'Avv. Salvatore Pillitteri per il suo intenso e decisivo apporto.

Un particolare plauso al Segretario Generale dell'Osservatorio, Ing. Carmelo Cirrincione, per il suo incessante lavoro di coordinamento e raccordo delle attività svolte.

Un caloroso ringraziamento va altresì alla Prof.ssa Miceli per l'impegno profuso nel suo ruolo di rappresentante dell'Università di Palermo presso l'Osservatorio.

Dott. Ennio Attilio Rolando Antonio Sepe
Presidente dell'Osservatorio Permanente della Giustizia Tributaria

Presentazione



L'Università di Palermo accoglie presso il suo sistema editoriale UniPaPress la Rivista dell'Osservatorio Permanente della Giustizia Tributaria.

Il progetto d'impresa che sta dietro l'ipotesi dello Spin Off accademico nel quale nasce la Palermo University Press prende spunto da una serie di esperienze maturate, da un lato, nel settore dell'informatica e, più specificatamente, nel settore dei siti e delle applicazioni Web e, dall'altro lato, nel settore dell'editoria elettronica, delle librerie virtuali e della digitalizzazione e dematerializzazione di opere librarie.

L'intento è anche quello di attivare processi di digitalizzazione con i quali ci si propone di realizzare dei modelli sperimentali grazie ai quali analizzare la metodologia e le procedure per la costruzione di un prototipo di indagine che unisca approcci scientifici multidisciplinari, nel quale le sapienze scientifiche ed umanistiche possano non solo integrarsi con gli strumenti tecnici e informatici, ma anche derivarne maggiore risalto, tramite la diffusione dei risultati verso un pubblico più ampio di quello solamente accademico e scientifico, con importanti ricadute anche applicative nella fruizione del patrimonio storico - culturale siciliano.

La Rivista pubblicata è, d'altronde, espressione dell'Osservatorio Permanente della Giustizia Tributaria, di cui l'Università di Palermo è socio fondatore, e che da anni ha sviluppato attività di monitoraggio e studio sui temi della ricerca e della formazione giuridica tributaria pubblica e privata, allo scopo di promuovere ed attuare programmi di confronto e collaborazione con organismi nazionali ed internazionali per lo sviluppo della cultura giuridica tributaria, anche in una dimensione europea e transnazionale.

In questo progetto sono coinvolte prestigiose e rilevanti Realtà giurisdizionali e Istituzionali di ambito nazionale, regionale e comunale, Istituzioni Universitarie di diverso livello e grado, Ordini professionali di ambito giuridico e economico e, al contempo, Associazioni di categoria, tra le più accreditate, da anni impegnate anche in percorsi di professionalizzazione e qualificazione dei propri aderenti.

L'Osservatorio è stato costituito dall'Associazione Nazionale e Regionale della Magistratura Tributaria, dall'Università di Palermo, dall'Associazione degli Industriali - Confindustria Palermo, dall'Irfis-Finsicilia Spa e dalla C.C.I.A.A. di Palermo.

In seguito ha registrato ulteriori prestigiose e autorevoli adesioni. Oggi infatti conta tra i suoi soci anche ANCI Sicilia, L'Università di Bari, l'Università di Catania, la *Scuola Europea di Alti Studi Tributari* di Bologna.

In tale contesto la Rivista costituisce un luogo privilegiato di confronto e dialogo tra orientamenti dottrinali e giurisprudenziali, indirizzi interpretativi e best practice, dando voce a soggetti dotati di diverse professionalità, allo scopo di realizzare piena completezza delle prospettive d'indagine e effettivi processi di integrazione delle competenze, particolarmente utili ed efficaci nell'ambito di settori complessi e multidisciplinari come quello della Giustizia Tributaria.

L'intento è quello di attivare processi sinergici di collaborazione fattiva tra mondo accademico, realtà istituzionali e mondo delle professioni e dell'Impresa, che prevedano la creazione di percorsi circolari di scambio e reciproca permeabilità, il tutto all'insegna di obiettivi comuni di sviluppo, miglioramento e progresso.

Prof. Fabrizio Micari
Magnifico Rettore dell'Università degli Studi di Palermo

Transazione fiscale ed indisponibilità del credito tributario

Angelo Cuva

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. Principio dell’indisponibilità del credito tributario e suo fondamento costituzionale – 3. Indisponibilità del credito tributario e transazione fiscale

1. Introduzione

L’istituto della transazione fiscale, oggetto di recente revisione con la legge di bilancio 2017¹ – così come gli altri in precedenza introdotti, che in vario modo incidono sul credito tributario – ha fin dalla sua introduzione posto l’attenzione sulla sua compatibilità con il principio della indisponibilità del credito tributario² sia in dottrina che nella prassi amministrativa, conducendo a diverse soluzioni interpretative.

In verità il tema si era già posto con riferimento alla disposizione - di limitata vigenza ed applicazione³- di cui all’art. 3, DL n.138/2002, che costituisce un precedente di quella in commento e che aveva disciplinato la “transazione dei tributi iscritti a ruolo dall’Agenzia delle entrate nei casi di “accertata maggiore economicità e proficuità rispetto alle attività di riscossione coattiva, quando nel corso della procedura esecutiva emerga l’insolvenza o questi è assoggettato a procedure concorsuali”.

Con riferimento a tale innovativo istituto avevamo avuto modo di esprimerci⁴ rilevando le differenze con la transazione disciplinata dal codice civile – per la mancanza di reciproche concessioni tra le parti e della *res dubia* da eliminare - ed evidenziando che per tali ragioni e per le sue finalità esso non si poneva in contrasto con il principio di indisponibilità del credito tributario.

¹ Art. 1, c. 81, L. 11 dicembre 2016, n. 232. La disposizione (sulla quale torneremo nella parte finale di questo studio) nel modificare l’art. 182-ter della legge fallimentare, ha anche sostituito la rubrica di tale disposizione ora intitolata “Trattamento dei crediti tributari e contributivi”.

² O della “indisponibilità tributaria” di cui parla, con innovativa ricostruzione teorica, M. VERSIGLIONI, *Transazione fiscale e principio generale di ‘indisponibilità rovesciata’*, in *Diritto e processo tributario*, n.1/2015, pp. 81 ss.

³ La norma è stata abrogata nel 2006 dall’art. 151 del d.lgs. n. 5/2006.

⁴ A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell’obbligazione tributaria*, 2007, pp. 53 ss.

In particolare si era rilevato che nell'ipotesi disciplinata dal DL 138/2002 vi è solo una delle parti del rapporto tributario – l'Agenzia delle Entrate – che, anche, in assenza di qualsiasi incertezza in ordine alla pretesa tributaria, procede alla riscossione di una somma inferiore rispetto a quella dovuta ed iscritta a ruolo, per ragioni attinenti esclusivamente a *profili di economicità e proficuità* dell'azione volta al recupero del tributo. In questa direzione si osservava che la transazione dei tributi iscritti a ruolo poteva essere utilizzata solo quando il contribuente si trovava in stato di insolvenza o risultava assoggettato a procedure concorsuali. Per tali motivi abbiamo ritenuto che l'istituto era non solo più vantaggioso rispetto alla riscossione coattiva, ma rappresentava "l'unico mezzo per recuperare a tassazione materia imponibile, che altrimenti sarebbe andata perduta". Le ristrette condizioni previste alla presenza delle quali l'Agenzia poteva) utilizzare tale strumento rendevano obbligata la scelta dell'Ufficio; non si trattava in altri termini di "concedere uno sconto d'imposta" al contribuente incidendo sulla materia imponibile, ma di trovare una strada ("pseudo" transattiva) che consentisse di ottenere una riscossione quantomeno di una parte di tributo iscritto a ruolo, diversamente di assolutamente incerto recupero.

Tutto ciò sulla base di una analisi costi/benefici applicata all'attività di riscossione e finalizzata al raggiungimento della situazione economicamente più vantaggiosa per l'Amministrazione alla luce dei citati principi di efficacia ed economicità che devono orientare la sua azione.

Non ci si muoveva, dunque, nell'ottica di graduare il prelievo secondo l'attendibilità delle ragioni impositive - che non venivano messe in discussione – ma in quella di considerare la *obiettiva incertezza* in ordine alla *conseguibilità* del credito risultante dalla situazione di insolvenza o dall'assoggettamento a procedure concorsuali e, quindi, dalla incapienza del patrimonio del contribuente a coprire il debito tributario.

Alla luce di tali considerazioni avevamo, quindi, concluso che l'istituto se confinato entro questi *ristretti limiti*, che attengono alla fase della riscossione e non a quella dell'accertamento, poteva trovare spazio all'interno del sistema tributario, senza contraddire il nucleo portante del principio costituzionalmente garantito di indisponibilità dell'obbligazione tributaria⁵.

Com'è noto tale normativa è stata abrogata nel 2006 con la riforma organica delle procedure concorsuali che ha introdotto la "transazione fiscale", di cui oggi ci occupiamo, istituito dalle caratteristiche diverse ma che, sotto uno dei profili della *ratio legis* (obiettiva incertezza sugli esiti dell'attività di riscossione

⁵ Diversamente, sotto questo profilo, si era espresso nel 2005 il Consiglio di Stato "affermando che il nuovo istituto "senza incidere sulla materia imponibile ma in deroga al tradizionale principio della indisponibilità del credito tributario, rende possibile per l'Amministrazione Finanziaria conseguire un più proficuo introito rispetto a quello ottenibile dallo sviluppo delle procedure esecutive".

e massimo recupero possibile del credito tributario) evidenza degli aspetti di continuità⁶ - un *fil rouge* che lo lega a quello prima esaminato - che ci portano ad anticipare, anche in questo, caso un giudizio di compatibilità con il principio di indisponibilità del credito tributario (o di “indisponibilità tributaria”) che svilupperemo nella parte successiva del nostro studio.

La verifica di tale compatibilità ci condurrà, nel contempo, ad incrociare varie criticità dell’istituto che ne hanno, di fatto, limitato molto la portata applicativa e che hanno indotto a ritenere necessari degli interventi di riforma che si colleghino con il processo, in atto, di revisione della disciplina della crisi d’impresa e dell’insolvenza di recente definito nelle sue linee guida dalla legge delega n.155/2017⁷.

2. Principio dell’indisponibilità del credito tributario e suo fondamento costituzionale

Come abbiamo avuto modo di rilevare - nel precedente citato lavoro⁸ - il tema dell’indisponibilità dell’obbligazione tributaria (o del credito tributario) è risalente e si è riproposto periodicamente nel tempo, sotto diverse angolazioni, principalmente da quando sono stati introdotti nel nostro ordinamento una pluralità di istituti, quali l’accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale, il condono fiscale, la mediazione, che incidono sulla genesi e sull’attuazione dell’obbligazione tributaria.

In generale, la categoria della “indisponibilità” dei diritti risulta di incerta configurazione da un punto di vista scientifico. Ciò dipende, in primo luogo, dalla assenza di una nozione concettualmente univoca sia sotto il profilo legislativo che a livello dottrinario.

Tale difficoltà di definizione non si riscontra soltanto con riguardo al diritto tributario. Ad esempio, nel diritto civile, il principio di indisponibilità non assume la figura di principio generale, ma rappresenta una eccezione stabilita con specifico riferimento a singoli diritti (alimenti, garanzie del credito, ecc.), con le difficoltà che conseguono in ordine alla individuazione di una nozione unitaria di tale categoria⁹.

⁶ Sulle affinità con il precedente istituto della transazione dei ruoli cfr. G. MARINI, *Indisponibilità e transazione fiscale*, in Studi in onore di Enrico De Mita, Milano, 2012, p.566.

⁷ Legge 19 ottobre 2017, n. 155 avente ad oggetto la “Delega al Governo per la riforma delle discipline della crisi di impresa e dell’insolvenza”.

⁸ A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell’obbligazione tributaria*, cit., p.1.

⁹ Con specifico riguardo al diritto tributario si veda M. Redi, *Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario*, in Dir. Prat. Trib, 1995, I, p. 429. L’autore definisce l’indisponibilità come “un attributo eventuale del diritto” ... “non esiste una categoria astratta, ben definibile, dei diritti di-

Con un approccio generale e sintetico il principio di indisponibilità può essere tradotto nella “non attitudine di un diritto a subire atti di disposizione”¹⁰, in conseguenza della sua natura o di una espressa previsione legislativa. In particolare, poi, nell’ambito dell’ampia categoria dell’indisponibilità dei diritti¹¹, quella del credito d’imposta è stata oggetto di speciale attenzione da parte della dottrina.

Il concetto di indisponibilità dell’obbligazione tributaria presenta, evidentemente, una sua peculiarità perché riflette una posizione singolare del titolare del diritto di credito, cioè dell’ente impositore (profilo soggettivo), connessa alla funzione propria che tale diritto è chiamato ad assolvere (profilo oggettivo), in aderenza ai principi costituzionali posti alla base del sistema tributario¹².

Per chiarire occorre precisare che la posizione del soggetto attivo del rapporto d’imposta, titolare del diritto di credito che nasce dall’imposizione fiscale, va posta in relazione con l’interesse pubblico generale¹³ che ne costituisce il fondamento e la stessa ragion d’essere: la necessità di reperire le risorse per finanziare la spesa pubblica, attingendo dalle economie private. Tale necessità o, meglio, l’interesse pubblico ad essa connesso, dal quale il diritto di credito d’imposta nasce, lo rende indisponibile.

L’impossibilità di riconoscere in capo all’Amministrazione finanziaria un potere discrezionale nell’attuazione della pretesa tributaria trova fondamento normativo in precetti costituzionali ed in collegate ragioni di logica giuridica, a nostro giudizio, difficilmente contestabili.

Occorre a questo riguardo considerare il principio della riserva relativa di legge di cui all’art. 23 della Costituzione, in base al quale “nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”.

Il vincolo di indisponibilità, sotto questo aspetto, deriva dalla stessa gerarchia delle fonti normative, in base alla quale un atto emanante dalla pubblica amministrazione – sia esso dotato di natura regolamentare, che di natura provvedimentale – non può contrastare con precetti aventi forza di legge.

sponibili, ma esistono diritti per i quali la legge, a seconda dei momenti storici o degli interessi che intende tutelare, prevede vincoli più o meno intensi alla loro disponibilità”.

¹⁰ Cfr. S. PUGLIATI, *L'atto di disposizione e il trasferimento dei diritti*, in *Diritto Civile, Metodo-Teoria-Pratica*, Milano, 1951, pag. 13 ss.; L. FRANCIOSI, *Indisponibilità (vincoli di)*, in *Enc. Giur. Treccani*, 1989.

¹¹ Sul concetto di indisponibilità giuridica si veda F. NEGRO, *Lineamenti di un trattato dell'indisponibilità giuridica*, Padova, 1957; Id., *Indisponibilità giuridica*, in *Noviss. Dig. It.*, VIII, Torino, 1962, pag. 605 e ss.; E. MOSCATI, voce *Vincoli di indisponibilità*, in *Noviss. Dig. It.*, XX, Torino, 1975, p. 818 ss.; A. AGUNDEZ, R. BERAUD, A. DE MATTEA, K. DIXON, M. DUNI, N. GOWLAND, E. HEINITZ, G. RAT, H. SCHLIER, *La teoria dell'indisponibilità giuridica attraverso le critiche e le anticipazioni della dottrina*, Padova, 1958.

¹² Il riferimento riguarda in particolare gli artt. 3, 23, 53 e 97 della Cost.

¹³ Cfr. A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, pag. 284, che individua “nell’interesse (giuridico) al conseguimento delle entrate l’aspetto aggregante o primario delle varie forme d’imposizione”.

Ma vi è di più. Così come l'amministrazione non può creare norme contenenti presupposti impositivi, essa non può costituire fattispecie di esenzione o di esclusione tributaria.

È, infatti, evidente che se la legge è l'unica fonte idonea ad imporre prestazioni di carattere patrimoniale ai cittadini, tutto l'operato dell'amministrazione deve avere luogo *secundum legem*. Quest'ultima non solo non può agire *contra legem* ma, a differenza che in altre materie non coperte da riserva di legge, non può neanche agire *praeter legem*. Ciò vale, ovviamente, con riferimento ai canoni della riserva "relativa" e, segnatamente, per quanto attiene alla determinazione dell'oggetto e dei soggetti passivi della imposizione¹⁴.

Gli unici margini concessi agli organi esecutivi del soggetto attivo sono quelli relativi alla interpretazione della norma legislativa che essi sono tenuti ad attuare, nonché alla valutazione delle situazioni di fatto individuate dalla legge, ai fini della applicazione del tributo. Quest'ultima facoltà viene definita dagli studiosi del diritto amministrativo come "discrezionalità tecnica"¹⁵.

La riserva di legge rappresenta pertanto, in relazione al potere dispositivo dell'obbligazione tributaria, un vincolo riferito a ragioni interne al sistema delle fonti e dunque alla ripartizione delle potestà all'interno dell'ordinamento. Tale vincolo rappresenta un limite di carattere "formale" alla disponibilità della pretesa.

Sotto diversa prospettiva occorre considerare un altro limite al potere dispositivo dell'amministrazione finanziaria, che può essere ricondotto ad esigenze di eguaglianza tributaria ed avente pertanto natura più marcatamente "sostanziale".

¹⁴ Sul tema si vedano le note pronunce della Corte costituzionale sulla natura relativa della riserva di legge *ex art. 23*: Corte costituzionale 26 gennaio 1957, n. 4, in *Giur. cost.*, 1957, p. 22; 18 marzo 1957, n. 47, in *Giur. cost.*, 1957, p. 598; 27 giugno 1959, n. 36, in *Giur. cost.*, 1959, p. 670; 11 luglio 1961, n. 48, in *Giur. cost.*, 1961, p. 1010; 39 marzo 1972, n. 56, in *Giur. cost.*, 1962, p. 254; 20 maggio 1996, n.157, in *Giust. civ.*, 1996, I, p. 2486; 28 dicembre 2001, n.435, in *Giur. cost.*, 2001, p.4053.

¹⁵ Tali argomenti sono chiaramente sviluppati in F.TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, *Parte generale*, Torino,1994, pag.139, secondo il quale "L'esercizio del potere impositivo non è né libero né discrezionale, ma vincolato (nell'an, nel quomodo, nel contenuto, ecc.). Ciò è un riflesso del principio di legalità (art. 23 Cost.); la legge pone norme materiali che disciplinano compiutamente l'obbligazione d'imposta, per cui l'individualizzazione amministrativa della norma generale ed astratta avviene, in presenza dei presupposti predeterminati dalla legge, senza esercizio di discrezionalità. Una certa discrezionalità può riconoscersi all'amministrazione nella selezione dei soggetti da sottoporre a controllo, ma, una volta effettuato il controllo, e constatati certi presupposti di fatto, fiscalmente rilevanti, l'amministrazione non ha alcuna discrezionalità circa gli effetti giuridici, in ordine ai quali statuire in via autoritativa. Nella valutazione della base imponibile, si può ravvisare quella sorta di discrezionalità che viene detta tecnica (che non è vera discrezionalità); in nessun caso, comunque, vi è discrezionalità in senso proprio, circa la determinazione dell'obbligazione d'imposta". Sul tema si veda, anche, F.GALLO, *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1992, I, 655; L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, pag. 63 ss.

Ci riferiamo, evidentemente, alla norma di cui all'art. 53, comma 1, della Costituzione, a mente del quale "tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva".

L'art. 53 va letto, per i profili che ci interessano, congiuntamente al principio di eguaglianza di cui all'art. 3 della Costituzione¹⁶. La Corte costituzionale già da molto tempo ha messo in relazione tali due norme affermando che il legislatore deve "assicurare ad ognuno uguaglianza di trattamento quando eguali siano le condizioni soggettive e oggettive alle quali le norme giuridiche si riferiscono per la loro applicazione"¹⁷. Peraltro l'accertamento della esistenza e della rilevanza delle diversità di situazioni ricade nella sfera esclusiva della discrezionalità legislativa.

Sulla base dell'interpretazione della Consulta si è giunti ad affermare, in dottrina, che "la capacità contributiva funge, in campo tributario, da elemento di completamento dell'uguaglianza"¹⁸, nel senso che essa è il parametro di riferimento, l'unità di misura, di tale fondamentale principio.

È evidente però che la determinazione ed individuazione delle condizioni soggettive ed oggettive indicative della capacità contributiva, necessarie ai fini della realizzazione della eguaglianza tributaria, deve essere compito esclusivo del legislatore, in conformità con il già richiamato principio della riserva di legge posto che la stessa Corte costituzionale limita, in tale determinato campo, il proprio sindacato al solo controllo di ragionevolezza delle scelte discrezionali che il legislatore ha diritto di compiere¹⁹.

Se dunque è vero che alla legge spetta di disegnare i doveri contributivi dei singoli, in conformità al principio di eguaglianza secondo una complessa trama, cui neanche la Corte costituzionale può contribuire (se non per correggere quegli errori grossolani derivanti da irragionevolezza), deve allora ammettersi che ancor meno l'amministrazione, mero organo esecutore della volontà legislativa, può avere la possibilità di incidere in modo sostanziale in questa delicata materia.

Da quanto evidenziato deriva la assoluta illegittimità dei comportamenti che consistano in scelte dell'amministrazione che incidono in modo sostanziale su elementi fondamentali del rapporto tributario.

Se i sopra indicati vincoli di carattere formale e sostanziale possono essere considerati tipici nell'ambito delle relazioni amministrazione finanziaria - legislatore con riferimento allo schema caratteristico dell'obbligazione tributaria e

¹⁶ Sul rapporto esistente tra gli artt. 3 e 53 della Costituzione e, in particolare, sulla valenza autonoma del principio di capacità contributiva che non può considerarsi assorbito da quello di eguaglianza, si veda F. MOSCHETTI, *La capacità contributiva*, in AA. VV. Trattato di diritto tributario, Padova, 1994 a cura di Amatucci, pp. 228-229.

¹⁷ Cfr. Corte costituzionale, sentenza n. 3 del 1957.

¹⁸ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., pag. 153.

¹⁹ Corte costituzionale, sentenza ult. cit.

quindi “intrinseci” al rapporto tributario, vi sono altri principi di rango costituzionale che rappresentano un vincolo che potremmo definire “estrinseco” a quel rapporto, in quanto concernente tutta l’attività svolta dalla pubblica amministrazione in qualunque sua manifestazione, interna od esterna, ed in qualunque campo del diritto essa operi.

Tali sono i principi contenuti, principalmente, nel primo comma dell’art. 97 della Costituzione (“I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l’imparzialità dell’amministrazione”).

Il primo canone da considerare è il c.d. principio di legalità dell’attività amministrativa. Esso non è scritto espressamente nella Costituzione ma si ricava dal più generale canone della separazione dei poteri, nonché da disposizioni costituzionali quali l’art. 113²⁰. Il principio di legalità comporta la sottoposizione dell’amministrazione alla legge, intesa come vincolo per la stessa a realizzare solo quanto previsto dalla legge e nel modo che è da questa indicato.

Con efficacia si usa dire, al riguardo, che mentre al privato è permesso di fare tutto ciò che non è specificatamente proibito (egli infatti deve operare *nell’ambito* della legge), all’amministrazione pubblica è permesso soltanto di fare tutto ciò che è espressamente previsto da norme giuridiche.

Altro rilevante principio è quello della imparzialità della pubblica amministrazione che vieta di effettuare discriminazioni arbitrarie tra i destinatari dell’azione amministrativa (97, comma 1, Cost.), e che va considerato congiuntamente a quello del buon andamento, previsto nella stessa disposizione.

Da tale breve esame di alcune delle principali norme costituzionali valide per l’attività amministrativa in generale, emerge il principale fondamento del principio di indisponibilità in materia tributaria.

Questo discende dalla semplice constatazione che l’amministrazione finanziaria è soggetta, al pari delle altre amministrazioni pubbliche, a tutti i vincoli sopra enunciati.

Con una peculiarità, tuttavia: che il campo nel quale essa opera è coperto da specifica riserva relativa di legge e che la sua azione incide non soltanto su interessi legittimi, ma soprattutto su diritti soggettivi correlati alla libertà patrimoniale dei singoli.

Ed infatti, mentre in via generale, la Costituzione prevede una riserva di legge relativa con esclusivo riferimento alla organizzazione degli uffici pubblici, lasciando a norme regolamentari la possibilità di disciplinare l’attività amministrativa, in campo tributario tale possibilità trova un limite speciale nelle norme primarie esaminate in precedenza ed in particolare nell’art. 23 Cost.

²⁰ Per il quale «Contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa. Tale tutela giurisdizionale non può essere esclusa o limitata a particolari mezzi di impugnazione o per determinate categorie di atti. La legge determina quali organi di giurisdizione possono annullare gli atti della pubblica amministrazione nei casi e con gli effetti previsti dalla legge stessa». Cfr. R. BIN – G. PITRUZZELLA, *Diritto costituzionale*, Torino, 2000, p. 216 ss.

Può dunque affermarsi, alla luce dell'analisi svolta, che la indisponibilità dell'obbligazione tributaria trova una base più che solida e diretta in principi essenziali della nostra Costituzione.

A questo punto sono necessarie due importanti precisazioni: affermare che l'indisponibilità sia un valore di rango costituzionale significa, in primo luogo, che la discrezionalità dell'amministrazione non può manifestarsi se non nei limiti indicati in precedenza (interpretazione delle norme di legge e "discrezionalità tecnica"), tenendo in considerazione che soltanto al legislatore spettano le scelte discrezionali relative all'applicazione dei tributi; in secondo luogo, comporta che anche la norma di legge non ha un potere illimitato. Anche essa, infatti, incontra il limite costituito dal rispetto del principio di rango superiore. Da ciò discende, a nostro avviso, che il legislatore tributario non può arrivare al punto di delegare all'autorità amministrativa poteri da esercitarsi in modo discrezionale. Se così facesse la medesima disposizione legislativa sarebbe incostituzionale perché contraria al principio della indisponibilità della obbligazione tributaria.

3. *Indisponibilità del credito tributario e transazione fiscale*

3.1 Considerazioni generali

Alla luce dell'analisi del principio di indisponibilità del credito tributario possiamo ora cercare di valutare se, e in che termini, l'istituto della transazione fiscale introdotto dal nostro legislatore possa considerarsi coerente e compatibile con i vincoli da esso imposti.

Come già evidenziato *in limine*, sin dalla introduzione dell'istituto *de quo* si sono manifestati orientamenti interpretativi, della dottrina e della prassi amministrativa, diversi e spesso contrastanti.

Infatti - senza alcuna pretesa di completezza - ricordiamo che da una parte si è sostenuto che tale istituto comporta una chiara deroga al principio di indisponibilità del credito tributario non essendo questo, per sua natura, negoziabile sulla base di criteri transattivi²¹; dall'altra si è sostenuto che l'applicazione della transazione fiscale non si pone in deroga al citato principio atteso che l'intera procedura avviene sotto il controllo del giudice delegato²² e - più di recente - perché la

²¹ Tra gli altri v., L. TOSI, *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2006, p. 1071 ss; ID, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in *Giust. Trib.*, 2008, p. 25 ss; A. VISCONTI, *Riflessioni sull'impiego della transazione fiscale nella nuova disciplina del concordato fallimentare*, in *Dialoghi dir. trib.* 2006, p. 456.

²² A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, p. 340 ss.; in tale ambito vi è chi ha proposto "una interpretazione costituzionalmente orientata della norma che vincoli l'accettazione o il diniego della proposta transattiva dell'A.F. all'accertamento della maggiore economicità e proficuità della stessa rispetto alle attività di riscossione coattiva" (G. MARINI, *Indisponibilità e transazione fiscale*, cit. p. 566).

sua disciplina comporta “l’attuazione legislativa del principio generale (di fonte costituzionale e sovranazionale) della ‘indisponibilità rovesciata’ (che sarebbe specie dell’indisponibilità tributaria)”²³. L’Amministrazione finanziaria ha, invece, affermato sin dalla prima circolare in materia che “l’istituto della transazione, tipico del diritto civile (art. 1965 c.c.), appare del tutto innovativo nell’ordinamento tributario, dove è tradizionalmente vigente il principio di indisponibilità del credito tributario. Ne consegue che la relativa disciplina normativa, in quanto *derogatoria* di regole generali, è di stretta interpretazione”²⁴. A sostegno di tale tesi l’Agenzia delle Entrate fa, anche, riferimento alla sentenza della Corte Costituzionale n. 225/2014 nella quale la Consulta ha rilevato che “l’imprenditore in crisi può proporre alle agenzie fiscali o agli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie, il pagamento parziale o dilazionato dei tributi o dei contributi e dei relativi accessori, in deroga al principio generale di indisponibilità e irrinunciabilità del credito da parte dell’amministrazione finanziaria”.

Tale complesso e variegato scenario interpretativo è stato, certamente, favorito dalla scelta (di recente parzialmente rivista)²⁵ “ardita” e poco appropriata del legislatore di utilizzare il *nomen iuris* di un istituto civilistico che per le sue caratteristiche non appare conciliabile con la natura del credito tributario e con le disposizioni che lo regolano; questa evidente criticità riconducibile, a nostro giudizio, ai vizi che da tempo caratterizzano negativamente la tecnica legislativa in materia tributaria che risulta essere asistemica, casistico-enunciativa e non guidata da principi generali²⁶, rende particolarmente importante una analisi volta a verificare le condizioni di compatibilità dell’istituto *de quo* con il principio di indisponibilità del credito tributario e le connesse difficoltà applicative che hanno – ad oggi – determinato una sua limitatissima utilizzazione.

Nel riprendere l’anticipazione concettuale formulata nell’introduzione del presente studio dobbiamo osservare che il corretto inquadramento del principio

²³ Così, M. VERSIGLIONI, *Transazione fiscale e principio generale di ‘indisponibilità rovesciata*, cit., p.123.

²⁴ Agenzia delle Entrate, Circolare n. 40/E del 2008, punto 4; la tesi viene ribadita in successivi atti di prassi tra i quali: Guida operativa sulla Transazione Fiscale, Il Fisco a sostegno delle imprese in crisi, Direzione Regionale delle Sicilia, novembre 2010, Circolare n. 19/E della Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso del 6.5.2015.

²⁵ Come in precedenza evidenziato (pag. 1, nota n.1), con le modifiche apportate dalla Legge di bilancio 2017. Appare, però, opportuno evidenziare – a conferma della asistematicità di tali interventi normativi – che la citata Legge delega “per la riforma delle discipline della crisi di impresa e dell’insolvenza” (n. 155/2017) continua ad utilizzare (art.6, c. 1, lett. p) la locuzione “transazione fiscale”.

²⁶ In questo senso L. TOSI (*La Transazione fiscale*, in Rass. Trib., 2006, p.1074) che con riferimento all’art.182-ter rileva che questa norma “si colloca nel solco di una legislazione scarsamente attenta agli aspetti sistematici, non preceduta da alcun affinamento dottrinale e, soprattutto, gravemente lacunosa”. Più in generale sul tema della tecnica legislativa v. F. BOSELLO, *La fiscalità fra crisi del sistema e crisi del diritto*, in Riv. Dir. Trib., I, 1999, p. 1073 ss., A. Parlato, *Principi, tecnica legislativa e Corte Costituzionale*, in *L’evoluzione dell’ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, p.219 ss; ID, *Tecniche e ragionevolezza nella legge tributaria*, in Atti del Convegno “venerdì di Diritto e Pratica Tributaria”, Genova 14.15 ottobre 2016.

di indisponibilità in materia tributaria e l'attenta analisi della ratio dell'istituto della transazione fiscale e delle condizioni e dei limiti previsti per la sua applicazione ci conducono ad affermare un giudizio di compatibilità che, come già rilevato, trova un fondamento nella medesima logica ricostruttiva che avevamo riferito al precedente istituto della "transazione dei ruoli".

In tale direzione è opportuno rilevare che il principio di indisponibilità tributaria determina degli effetti e dei vincoli sull'attività dell'autorità amministrativa che sono evidentemente diversi in relazione alle varie fasi che caratterizzano il *ciclo vitale* dell'obbligazione tributaria.

In particolare risultano differenti i limiti che attengono la fase *genetico - costitutiva* dell'obbligazione tributaria e, quindi, la funzione dell'accertamento e quelli che si pongono nella fase successiva della *riscossione* del credito fiscale²⁷.

Con riferimento alla prima ci siamo già espressi nell'inquadrare il contenuto ed il fondamento del principio di indisponibilità tributaria potendo ora rilevare – come già osservato nel citato lavoro sulla conciliazione giudiziale²⁸ – che il nucleo centrale ed inderogabile dello stesso *consiste nella regola inviolabile per la quale il tributo deve essere determinato in aderenza alla capacità contributiva espressa dal presupposto di fatto le cui dimensioni qualitative e quantitative²⁹ devono essere individuate esclusivamente in base ai criteri fissati dalla legge*. Ciò comporta che l'attività di "individualizzazione amministrativa"³⁰ delle norme fiscali generali ed astratte si caratterizza per la sua vincolatezza e per i suoi ridottissimi margini di discrezionalità ("tecnica").

Conseguentemente, l'Amministrazione finanziaria una volta acquisiti con sufficiente certezza gli elementi di fatto e di diritto che le consentono di definire qualitativamente e quantitativamente il presupposto non può in alcun modo e per alcuna ragione agire su di essi. Pertanto non può, in questa *fase*, disporre del credito tributario che per tale via è stato determinato e che, a tali condizioni, deve considerarsi "intangibile"³¹.

²⁷ Con riferimento a tale distinzione è stato correttamente rilevato che "nell'attuazione di norme che regolano il piano adempitivo (futuro) la dimensione dell'incertezza obiettiva non accertabile è ben maggiore di quella presente nell'attuazione di norme che regolano il piano genetico-sostanziale" (M. VERSIGLIONI, *Transazione fiscale e principio di indisponibilità rovesciata*, cit., p.105).

²⁸ A.CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, cit., p.79.

²⁹ Sulla impostazione per la quale l'oggetto dell'accertamento è costituito dalla "individuazione delle dimensioni qualitative e quantitative del presupposto di fatto posto in essere dal contribuente", si v. A. Fantozzi, *Diritto Tributario*, 1998, pag. 200.

³⁰ Così, F. Tesauro, *Istituzioni di Diritto Tributario*, cit., pag. 139. Si v., anche, S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2005, pag. 80.

³¹ Tali vincoli sono presenti anche in altri ordinamenti e, in particolare, in quello spagnolo, che prevede espressamente il principio di indisponibilità del credito tributario (sul punto cfr., più ampiamente, A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, cit., p. 27 ss.).

Il principio - è opportuno precisare ulteriormente - opera quando l'Amministrazione *ha acquisito o è in condizione di acquisire*, avvalendosi di tutti gli strumenti concessi dalla legge e secondo canoni di ragionevole certezza, gli elementi idonei a quantificare il presupposto, essendo in tale ipotesi, almeno nella prospettiva dell'organo accertatore, *determinata o determinabile* l'obbligazione tributaria e, perciò stesso, indisponibile. In questa direzione, dunque, non è sufficiente la semplice contestazione da parte del contribuente, che determini la ricorrenza della *res litigiosa*, né tanto meno una latente o potenziale litigiosità, perché si realizzi un contesto nel quale l'indisponibilità non spieghi la sua efficacia o risulti "inconferente"; e ciò sia nel caso in cui la contestazione stessa non sia riferita ad una situazione di obiettiva incertezza (*res dubia*³²), sia quando quest'ultima, invece, sia presente. Difatti nella prima ipotesi, che potrebbe ad esempio essere quella di un ricorso privo di adeguata motivazione, è palese che le acquisizioni dell'Amministrazione non vengono minimamente intaccate e sono, quindi, presenti tutti gli elementi che costituiscono lo strumento per la piena applicazione della *regola inviolabile* sopra descritta. Nell'altra, nella quale le condizioni di incertezza nella definizione del fatto presupposto sono oggettivamente rilevanti (*res dubia*), l'Amministrazione non è perciò stessa esonerata dal rispetto delle regole generali che disciplinano il suo agire³³. Essa, in particolare, non può derogare al criterio, sopra evidenziato, per il quale *il tributo deve essere applicato in aderenza alla capacità contributiva manifestata dal presupposto*; né, per questa ragione, può "cancellare" gli elementi in fatto e diritto, seppure parziali ed incompleti, già acquisiti o accertati in tale fase attraverso il contraddittorio con il contribuente, per effettuare rinunce o concedere "sconti" secondo una logica transattiva. Si deve allora ribadire che anche nelle fattispecie più complesse e caratterizzate da una oggettiva incertezza - che poi sono quelle in cui vanno normalmente ad operare istituti diversi (ed integrativi) rispetto agli ordinari strumenti di determinazione del presupposto - non esistono "zone d'ombra" in cui il principio di indisponibilità non arriva atteso che esso è inscindibilmente "innestato", dalle disposizioni costituzionali citate, nella stessa attività amministrativa di accertamento tributario.

Facendo riferimento alla *fase della riscossione* (e alla relativa *funzione*) si deve osservare che le valutazioni da porre in essere, evidentemente, non riguardano più la determinazione del credito ma l'adempimento dell'obbligazione tributaria

³² Su tale concetto e su quello di lite incerta si v. C. VITERBO, *La "Res dubia" e la lite incerta nella transazione*, in Riv. dir. proc. civ., 1937, pag.220 ss.

³³ A tale proposito il Tesoro (*Istituzioni di Diritto Tributario*, cit., pag.372), riferendosi al testo dell'art. 48 del D.lgs. 546/92, rileva che la mancata esplicitazione di limiti alla conciliazione "non comporta per l'amministrazione, l'esonero dalle regole che disciplinano il suo agire, come se il legislatore le avesse espressamente conferito poteri di disposizione del credito d'imposta, simili a quelli di cui dispone un privato".

e, segnatamente, il trasferimento delle risorse finanziarie da essa nascenti all'ente impositore. In tale contesto, nel quale non sono più in valutazione l'an ed il quantum della pretesa fiscale, il principio dell'indisponibilità tributaria sopra individuato opera con effetti e graduazioni applicative variabili in funzione della concreta *conseguibilità* del credito.

Se si agisce in una condizione nella quale non vi è *incertezza* sulla possibilità di recuperare integralmente, attraverso l'attività di riscossione, quanto dovuto dal soggetto debitore non si può consentire – perché illegittima - alcuna riduzione del credito tributario. Una previsione normativa che autorizzasse tale ipotesi risulterebbe contrastante con il principio di indisponibilità che, come visto, ha fondamento costituzionale.

Se, invece, il conseguimento del risultato dell'attività di riscossione è reso *obiettivamente incerto* dalle condizioni economiche del contribuente (incapienza del suo patrimonio a coprire il debito tributario) e dalla correlata indeterminabile efficacia delle azioni esecutive, la disposizione che consente di effettuare una analisi costi/benefici riferita a tale attività finalizzata al raggiungimento della soluzione economicamente più vantaggiosa per l'Amministrazione risulta coerente con il principio di indisponibilità, garantendone l'attuazione possibile. Ci muoviamo in quella situazione di incertezza nella quale, come è stato correttamente osservato, "la previsione sull'effettivo incasso futuro del tributo è sempre una questione 'controvertibile all'infinito'³⁴ e, nella quale, quindi, possono utilizzarsi strumenti che consentano di recuperare gettito (inferiore) che altrimenti andrebbe perduto, secondo criteri di efficienza ed economicità. Siamo, dunque, in un contesto che è stato normativamente inquadrato dalla precedente disciplina (art. 3, D.L. n. 138/2002), già richiamata, della "transazione dei tributi iscritti a ruolo dall'Agenzia delle Entrate" nel quale l'incertezza derivante dallo stato di insolvenza o dall'assoggettamento a procedure concorsuali rendeva più vantaggiosa, sotto il profilo della "maggiore *economicità e proficuità*" rispetto alle attività di recupero coattivo, la riscossione di una somma inferiore rispetto a quella dovuta.

In tutte queste situazioni nelle quali la riscossione del credito tributario presenta tali caratteristiche oggettive di assoluta impossibilità di prevedere con certezza la conseguibilità e, cioè, l'effettivo incasso delle somme dovute dal contribuente per ragioni attinenti alla gravità della sua condizione economica (intesa come incapienza patrimoniale/reddituale che può assumere varie forme e graduazioni con diversa rilevanza giuridica) il criterio che deve orientare l'azione dell'amministrazione fiscale è quello della massima tutela "possibile" del suo credito; ciò significa che nel rispetto, ed in attuazione, delle norme costituzionali (artt. 23, 53, 97) che abbiamo visto costituiscono il fondamento del principio

³⁴ M. VERSIGLIONI, *Transazione fiscale e principio generale di 'indisponibilità rovesciata'*, cit., p. 105 ss.

di indisponibilità tributaria, l'attività di riscossione deve tendere a raggiungere l'obiettivo economicamente più vantaggioso per l'amministrazione che, in tali condizioni, può essere perseguito avvalendosi di strumenti legislativamente regolati che le consentano di scegliere il recupero parziale ma certo e tempestivo del credito rispetto all'utilizzo di azioni esecutive di imprevedibile esito. In tale direzione è stato, in particolare, operato un richiamo specifico alla ratio dell'art 97 della costituzione rilevando che proprio il principio del buon andamento da esso previsti "impone di recuperare minori somme realizzabili, piuttosto che esigerle integralmente senza possibilità di successo"³⁵.

Tale criterio del *massimo recupero possibile* del credito tributario non comporta, quindi, deroghe al principio di indisponibilità non realizzando, come già osservato per la "transazione sui ruoli", alcuno "sconto d'imposta" (non incidendo sulla fase genetica dell'obbligazione tributaria) né alcuna rinuncia alle prerogative della funzione di riscossione che anzi riesce per tale via a porre in essere la scelta più efficiente che si muove, anche, nella logica del "male minore". In questo senso si condivide pienamente la ricostruzione operata dalla citata autorevole dottrina³⁶ secondo la quale in tale ipotesi, sulla base del principio da essa definito di "indisponibilità rovesciata", la funzione della riscossione "tutt'altro che rinunciataria, realizzi al meglio l'economicità e l'efficienza (*ex ante* l'efficacia) applicando l'unico criterio possibile e utile per tutti: <<il male minore>> di entrambe le parti (la 'proportionality')" che in tali circostanze di assoluta incertezza costituisce "attuazione di legge, buon andamento e imparzialità della P.A."³⁷.

Non vi è dubbio che in queste ipotesi l'amministrazione rilevando condizioni per le quali il debitore manifesta la sua incapacità (economica) di adempiere al pagamento di quanto dovuto e non essendo in grado di fare previsioni certe sulla conseguibilità del credito attraverso azioni legali-esecutive, massimizza il risultato della attività di riscossione attraverso il recupero parziale del credito che costituisce l'unica via idonea a raggiungere un incasso certo; così operando la funzione della riscossione viene esercitata nel modo più efficiente e proficuo non potendosi configurare una *rinuncia* al recupero di risorse finanziarie, atteso che queste non sono presenti per l'indisponibilità economica del debitore. Non si può, evidentemente, rinunciare a ciò che non è disponibile in termini di recupero coattivo.

³⁵ M. ALLENA, *Profili costituzionali della transazione fiscale*, in Studi in onore di Enrico De Mita, Napoli, 2012, p.10.

³⁶ M. VERSIGLIONI, *Transazione fiscale e principio generale di 'indisponibilità rovesciata'*, cit.

³⁷ M. VERSIGLIONI, *Transazione fiscale e principio generale di 'indisponibilità rovesciata'*, cit., p.107 e ss.

3.2 La transazione fiscale

Applicando, ora, tali considerazioni generali all'istituto della transazione fiscale oggetto della nostra analisi possiamo ribadire e sviluppare il giudizio di compatibilità e coerenza con il principio di indisponibilità in precedenza anticipato.

Il presupposto oggettivo per l'applicazione della transazione fiscale (in base all'espresso richiamo operato dall'art.182-ter all'art. 160 L.F.) è lo "stato di crisi" dell'impresa che – in assenza di una definizione normativa generale^{38 39} - possiamo individuare in una condizione *dinamica* (che si distingue da quella *statica* dell'insolvenza) che evidenzia una situazione *in fieri*⁴⁰ caratterizzata da una modificazione dell'attività economica organizzata che, a partire da un iniziale processo degenerativo, può anche far venir meno quelle condizioni di economicità ed equilibrio che rendono efficiente la gestione aziendale e che producono perdite di varia entità conducendo – in assenza di tempestivi interventi correttivi - ad uno stato di dissesto⁴¹. Si tratta, quindi, di un processo, più o meno rapido, di deterioramento nel tempo della vitalità dell'impresa⁴² che (per la varietà delle sue cause e per la sua durata) può avere esiti diversi ed imprevedibili. In questo senso è stato acutamente osservato che "l'espressione stato di crisi è un ossimoro: la crisi non è uno stato, ma una fase dinamica di cui è ancora ignota l'evoluzione finale"⁴³ e che tra crisi ed insolvenza vi è un rapporto "di genere a specie".

³⁸ L'unica disposizione che cerca di fornire un inquadramento dello stato di crisi dell'impresa è di recente introduzione ed è contenuta nel nuovo "Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica" (D.lgs. n. 175 del 19.8.2016). Oltre a rilevare il diverso ambito applicativo della normativa si deve osservare che essa non esplicita una definizione dello stato di crisi ma prevede delle metodologie volte ad individuarla ed a prevenirne l'aggravamento. L'art. 14, comma 2, del citato T.U., infatti, stabilisce che "Qualora emergano nell'ambito dei programmi di valutazione del rischio [...] uno o più indicatori di crisi aziendale, l'organo amministrativo della società a controllo pubblico adotta senza indugio i provvedimenti necessari al fine di prevenire l'aggravamento della crisi, di correggerne gli effetti ed eliminarne le cause, attraverso un idoneo piano di risanamento". Si deve, a tal proposito, evidenziare che il legislatore abbia previsto e prescritto un intervento tempestivo sia per l'individuazione di tale fenomeno aziendale che per l'adozione degli strumenti idonei al suo superamento, dimostrando così di prediligere un concetto di crisi *reversibile*.

³⁹ La già citata legge delega per la riforma della legge fallimentare (n.155/2017) all'art. 2, c. 1, lett. c, richiede a tale proposito di "introdurre una definizione dello stato di crisi, intesa come probabilità di futura insolvenza, anche tenendo conto delle elaborazioni della scienza aziendalistica, mantenendo l'attuale nozione d'insolvenza di cui all'art. 5 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267".

⁴⁰ Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, *Informativa e valutazione nella crisi d'impresa*, Linee guida, 30 ottobre 2015, Roma, p. 6.

⁴¹ L. GUATRI, *Crisi e risanamento dell'impresa*, Milano, 1986, p.36.

⁴² P. PICIOCCHI, *Crisi d'impresa e monitoraggio di vitalità*, Torino, 2003, p.9.

⁴³ Così, G. PRESTI, *Rigore è quando arbitro fischia?* In *Il Fallimento*, 2009, 1- Allegato, 25 (commento alla normativa) p.27.

Da ciò deriva, a nostro giudizio, che lo “stato di crisi” non può concettualmente e aprioristicamente definirsi come reversibile o irreversibile consistendo in un complesso fenomeno (*fisiologico* nella sua insorgenza⁴⁴) che interessa il ciclo vitale delle imprese che sulla base di variabili non predeterminabili (connesse alla sua gravità ed alla tempestività ed idoneità delle azioni correttive) può essere superato ripristinando le condizioni di equilibrio che garantiscono la continuità dell’organizzazione aziendale o che, viceversa, può degenerare in una irredimibile condizione di insolvenza.

La stessa legge fallimentare all’art.160, riguardante i presupposti del concordato preventivo, precisa che “per stato di crisi si intende anche lo stato di insolvenza”⁴⁵.

Alla luce di tali considerazioni la transazione fiscale essendo applicabile in presenza di uno *stato di crisi* può considerarsi coerente – e non derogatoria – del principio di indisponibilità in quanto istituto idoneo a dare attuazione al criterio sopra citato della “massima tutela possibile” del credito tributario che può, *anche*, concorrere alle finalità di conservazione dell’impresa perseguite dalla più recente normativa fallimentare. Va però, immediatamente, sottolineato che la transazione fiscale proprio per realizzare i citati principi costituzionali e quello di indisponibilità deve in ogni caso e *prima di tutto* garantire, in attuazione dei criteri di efficienza ed economicità, il massimo recupero del credito secondo una dimensione (relativa al *quantum* ed al *quomodo*) che non può essere determinata tenendo conto dell’interesse alla conservazione dell’impresa la cui tutela risulta, quindi, solo quale effetto eventuale e derivato. L’amministrazione non può in tale contesto operare un bilanciamento di interessi che preveda un recupero inferiore a quello possibile per assicurare il perseguimento di esigenze dell’impresa (continuità aziendale, mantenimento dei livelli occupazionali, etc.) perchè operando in tal modo violerebbe, appunto, il principio di indisponibilità tributaria.

È evidente, poi, che la realizzazione della transazione fiscale comportando sempre un pagamento parziale o dilazionato dei tributi, determina in ogni caso un beneficio per il contribuente che concorre alla finalità di conservazione dell’impresa, ma ciò non significa che quest’ultima costituisca l’interesse primario da essa tutelato.

⁴⁴ In questo senso si è espressa la dottrina aziendalistica affermando che l’insorgere dello stato di crisi è un fenomeno *fisiologico* che caratterizza il ciclo vitale di tutte le imprese operanti in un mercato competitivo, ciò in quanto l’attività aziendale è connotata da rapporti di complementarità e interdipendenza così che, nel caso di un intervenuto squilibrio che colpisca una o più aree funzionali, v’è il rischio che lo stesso si rifletta negativamente sull’intera attività imprenditoriale, a meno che non si intraprendano tempestivamente azioni correttive per interrompere o limitare l’insorgenza di tali processi degenerativi (M. Romano- C. Favino, *Individuazione della crisi di impresa e profili di informativa economica nel nuovo concordato preventivo*, in *Il fallimento*, 2006, 8, p. 984; sul tema cfr. A. DANOVI, *Crisi d’impresa e risanamento finanziario nel sistema italiano*, Milano, 2003, p.9).

⁴⁵ Art. 160, u.c., L.F.

Non può, per tali ragioni, condividersi l'orientamento espresso sul punto dall'Agenzia delle Entrate che ha sostenuto che la *ratio* dell'istituto, "nell'ambito della riforma organica delle procedure concorsuali, è quella <<di evitare, per quanto possibile, il dissesto irreversibile dell'imprenditore commerciale, per promuovere le "finalità ispirate ad una maggiore sensibilità verso la conservazione delle componenti positive dell'impresa (beni produttivi e livelli occupazionali)" ed "allinearsi agli altri Stati membri dell'unione europea" ...>>⁴⁶. In questo modo, infatti, l'Agenzia richiamando, in maniera non appropriata e decontestualizzata, la Relazione ministeriale al D. lgs. n. 5/2006 laddove questa individua le finalità generali della riforma delle procedure concorsuali operata con tale normativa, le riferisce erroneamente – senza alcun distinguo – alla transazione fiscale.

Così, poi, l'Agenzia, dando rilievo prioritario a tali finalità ed osservando che "la *ratio legis* degli istituti del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti appare, comunque, fondata su un concetto di crisi reversibile, superabile da parte dell'impresa"⁴⁷ arriva ad affermare che l'Ufficio nel esaminare la proposta di transazione dovrà verificare che non emerga dal suo contenuto "l'inidoneità della stessa al perseguimento degli obiettivi sopra indicati" (conservazione dell'impresa) "come, a titolo esemplificativo, nei casi di: proponente in liquidazione"⁴⁸.

Risulta evidente che anche tale interpretazione non può essere considerata corretta, in primo luogo, sotto il profilo della finalità dell'istituto che, nel rispetto del principio di indisponibilità non consente all'amministrazione di contemperare, ai fini della scelta da fare in sede di transazione, l'interesse pubblico alla riscossione con quello della conservazione dell'impresa, nel senso che l'obiettivo prioritario del recupero del "maggior credito possibile" non può essere nel procedimento di transazione limitato (corretto) in funzione dell'esigenza del mantenimento dell'impresa.

In secondo luogo, sotto il profilo della erronea limitazione della applicabilità dell'istituto solo alla crisi *reversibile*. Affermare che la domanda di transazione non può considerarsi idonea al perseguimento dei suoi obiettivi quando il proponente è in stato di liquidazione, atteso che questo "è, di regola preordinato alla cessazione della società, evidentemente incompatibile con la conservazione dell'impresa e la salvaguardia degli equilibri occupazionali"⁴⁹, significa circo-

⁴⁶ Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, Circolare n. 40 del 18 aprile 2008.

⁴⁷ Guida operativa sulla Transazione Fiscale, *Il Fisco a sostegno delle imprese in crisi*, Direzione Regionale delle Sicilia, novembre 2013, p. 7.

⁴⁸ Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale della Calabria, 21.9.2010, p.10.

⁴⁹ Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale della Calabria, op. e loc.cit. Nello stesso senso si esprime la Direzione Regionale Campania Direttiva del 23.4.2015, p.3, sostenendo "che la prima

scrivere il presupposto della sua applicazione alla crisi reversibile mentre, la normativa fa riferimento allo "stato di crisi" che, come si è precisato, costituisce un processo degenerativo molto più ampio che può portare anche all'insolvenza (e, quindi, ad uno stato patologico *irreversibile*).

La transazione fiscale, quindi, essendo giustificata da una condizione dinamica del debitore dagli esiti ignoti, per la quale la previsione sulla futura conseguibilità del tributo è assolutamente incerta, proprio per garantire al meglio il perseguimento degli obiettivi della funzione della riscossione, deve potere trovare applicazione anche in presenza di un concordato preventivo con funzione liquidatoria che, evidentemente, non comporta una continuazione dell'attività imprenditoriale e, in generale, in tutte le diverse manifestazioni della *crisi* aziendale.

Alla luce di tali considerazioni si deve osservare che se è chiaro che la riforma della legislazione fallimentare operata con il D.lgs. n.5/2006 e con la recentissima Legge delega (n. 155/2017) "per la riforma organica delle discipline della crisi di impresa e dell'insolvenza" – in armonia con la legislazione in materia degli altri Stati membri dell'Unione Europea - perseguono finalità ispirate dall'esigenza di garantire "la conservazione delle componenti positive dell'impresa" e la continuità aziendale, è parimenti evidente che l'istituto della transazione fiscale, che è collocato all'interno di tale impianto normativo, nel rispetto del principio d'indisponibilità del credito tributario, può essere utilizzato solo nei limiti sopra specificati senza alcuna comparazione dell'interesse pubblico e privato che incida sulla riduzione o sulla dilazione del debito che viene accettata dall'Amministrazione finanziaria. Come già, precisato, l'istituto concorre in via derivata, a tali finalità solo nella misura in cui l'oggetto dell'«accordo» comporta in ogni caso una situazione migliorativa per il contribuente in termini di quantum e di tempi di pagamento dei tributi senza che, tuttavia, questi ultimi possano essere determinati sulla base di interessi diversi da quello pubblico alla riscossione del tributo.

Le obiettive difficoltà di applicazione della transazione fiscale che hanno condotto ad un suo limitatissimo utilizzo potranno quindi essere contenute non attraverso un ampliamento delle sue finalità in termini di adeguamento a quelle della normativa sulla crisi d'impresa, circostanza che comporterebbe una vio-

indagine da compiere, per verificare l'ammissibilità di una procedura di transazione fiscale, deve essere diretta ad accertare l'esistenza per l'impresa di uno stato di crisi effettiva, anche se transitorio, con possibilità di una ripresa dell'attività economica che determini il completo risanamento aziendale, valutando contestualmente tutti i descritti profili funzionali della transazione fiscale. «Ne consegue che, in linea di principio, quanto meno nell'ambito degli accordi di ristrutturazione, non dovrebbero ritenersi ammissibili proposte di transazione con intento meramente liquidatorio che prevedano la cessazione dell'attività d'impresa mediante l'integrale cessione dei beni» (Nota DCA n. 65895 del 18.05.2012).

lazione del principio di indisponibilità costituzionalmente fondato, ma con un necessario intervento legislativo che operi una forte semplificazione della complessa procedura applicativa e l'ampliamento del suo ambito oggettivo. Il citato recente intervento correttivo – operato con la Legge di bilancio 2017 – fornisce un contributo molto limitato al superamento di tale criticità laddove - recependo la posizione assunta dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea e delle SS.UU. della Cassazione – elimina il limite della infalciabilità dell'Iva e delle ritenute alla fonte, stabilendo sostanzialmente che l'istituto possa essere applicato a qualsiasi tributo amministrato dalle Agenzie fiscali se il piano previsto dall'art. 160 della L.F. ne preveda "la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione, indicato nella relazione di un professionista in possesso dei requisiti previsti dall'art. 67, 3. c, lett. d)" della L.F.

In tale direzione, poi, la novella legislativa sotto il profilo della semplificazione procedurale ha previsto⁵⁰ la remissione alla sola Agenzia fiscale (Direzione provinciale, previo parere della Direzione regionale) del diritto di voto sulla proposta di pagamento parziale o dilazionato (l'Agente della riscossione vota solo per gli oneri di sua competenza).

Per altro verso si deve, invece, constatare che la modifica dell'art. 182-*ter* presenta degli aspetti di criticità rispetto all'esigenza di consentire un maggiore utilizzo dell'istituto e ciò almeno sotto due profili.

Il più rilevante è che essa si presenta come un'occasione perduta per la estensione – da più parti invocata – della procedura in questione anche ai tributi locali che, ormai, incidono in misura significativa sulla composizione del debito fiscale dei contribuenti⁵¹.

Il secondo aspetto attiene alla circostanza che la nuova norma non contiene più alcun espresso riferimento al c.d. "consolidamento" del debito fiscale ed alla "cessazione della materia del contendere nelle liti fiscali pendenti (previste dalla precedente versione dell'art. 182-*ter* ai commi 2 e 5); la mancata espressa indicazione di tali effetti (di cui si discute la sopravvivenza⁵²) che potevano costituire un incentivo alla utilizzazione dell'istituto, determina delle condizioni di incertezza che non appaiono certamente coerenti con la rappresentata esigenza di una sua più ampia applicazione.

⁵⁰ Art. 182-*ter*, c.5.

⁵¹ Sul tema si deve rilevare che una parte della dottrina, in via interpretativa, ha ritenuto estendibile la transazione fiscale anche ai tributi locali in considerazione della circostanza che il criterio utilizzato per individuare le pretese fiscali che possano costituire oggetto di tale istituto attiene soltanto all'aspetto gestionale del tributo e non anche alla sua natura o tipologia (cfr. C. GIOÈ, *I limiti della transazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2011, p. 94 ss.).

⁵² C. Faone, *Effetti della transazione fiscale: cristallizzazione del debito?* in *Fisco* 2017, p. 2658 ss.

Per quanto, comunque, attiene al tema del presente studio riteniamo che la modifica normativa *de qua* – così come la recente riforma della disciplina della crisi d’impresa di cui alla legge delega n. 155/2017⁵³ - nulla muta con riferimento alle considerazioni espresse in merito al principio di indisponibilità che vanno quindi integralmente confermate, non incidendo sulla natura e sulla ratio dell’istituto così come in precedenza rappresentate.

⁵³ Infatti neppure la citata legge delega (n.155/2017) è intervenuta per colmare tale lacuna o per richiedere espressamente modifiche all’istituto della transazione fiscale.

I rapporti tra processo tributario e fallimento

Stanislao De Matteis

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. La legittimazione processuale nel giudizio tributario in caso di fallimento – 3. La dichiarazione di fallimento in pendenza del processo tributario – 4. La capacità processuale del curatore – 5. Obbligo dell'assistenza tecnica e l'autorizzazione del giudice delegato – 6. L'inerzia del curatore e la legittimazione processuale del fallito - 7. Il giudicato nei confronti del fallito tornato in bonis – 8. Ammissione al passivo e riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice fallimentare - 9. L'impugnabilità dell'estratto di ruolo da parte del curatore - 10. L'esdebitazione del fallito ed i crediti tributari – 11. Il fallimento di società di persone – 12. Rapporti tra processo tributario ed altre procedure concorsuali: in particolare, il concordato preventivo

1. Premessa

La sentenza dichiarativa di fallimento, a partire dal deposito della decisione in cancelleria,¹ produce significativi effetti nei confronti del fallito, di natura personale, patrimoniale ed, ovviamente, anche processuale.

Tali effetti si manifestano sia nell'ambito del diritto privato che, nel disciplinare le relazioni reciproche dei soggetti fissando presupposti e limiti agli interessi dei singoli, quando entra in contratto con le procedure concorsuali subisce sostanziali deviazioni dal suo schema tipico, che nell'ambito del processo civile e, quindi, nel diritto e processo tributario, tanto da potersi affermare, fin da subito, che numerose sono le problematiche che sorgono quando parte del processo tributario è un imprenditore, sia individuale (persona fisica) sia collettivo (società), assoggettato ad una procedura concorsuale (Fallimento, Concordato Preventivo, L.C.A., Amministrazione Straordinaria), oppure un socio illimitatamente responsabile di una società di persone, dichiarato fallito ex art. 147 della legge fallimentare

¹ A seguito della riforma del 2006, nei confronti dei "terzi" la sentenza dichiarativa di fallimento spiega i propri effetti giuridici a decorrere dall'iscrizione nel registro delle imprese ai sensi dell'art. 17, secondo comma, l. fall.

2. *La legittimazione processuale nel giudizio tributario in caso di fallimento*

La prima questione di carattere processuale concerne la legittimazione ad agire e contraddire e, quindi, l'individuazione dei soggetti che hanno diritto a proporre ricorso al giudice tributario, ovvero a resistere nel giudizio in caso di dichiarazione di fallimento.

Come noto, in tema di legittimazione processuale di un soggetto incorso in una procedura concorsuale, l'art. 43 l. fall., disponendo che "*nelle controversie, anche in corso, relative a rapporti di diritto patrimoniale del fallito compresi nel fallimento, sta in giudizio il curatore*", stabilisce una "sostituzione processuale" del curatore per tutte le controversie relative ai rapporti di diritto patrimoniale.

Ai sensi di tale disposizione, il fallito perde la legittimazione processuale attiva e passiva rispetto ai beni ed ai diritti assoggettati a spossessamento², mentre il curatore, in sua vece, sta in giudizio per quanto attiene a tutte le controversie, anche in corso, relative a rapporti di diritto patrimoniale: il curatore si *sostituisce*, cioè, al soggetto sottoposto a procedura concorsuale nei giudizi già promossi prima dell'apertura della stessa e provvede personalmente a promuovere quelli diretti al recupero di massa attiva fallimentare.

Orbene, tenuto conto che l'apertura del concorso sul patrimonio del fallito non determina alcuna novazione soggettiva nei rapporti tributari di cui era parte il soggetto dichiarato fallito ed in difetto di una espressa indicazione normativa di un rapporto di *rappresentanza legale* o di *assistenza "integrativa"* della capacità processuale, lo schema giuridico che sembra più soccorrere al caso è quello della *sostituzione processuale* (art. 81 cod. proc. civ.), se pure caratterizzato da elementi di assoluta peculiarità in quanto il curatore agisce "*in nome proprio*", ma facendo valere in sostanza "*un diritto del fallito*" (che conserva per l'appunto, anche dopo l'apertura del concorso, la posizione di parte sostanziale del rapporto tributario controverso).

Tuttavia tale sostituzione non si verifica *ex lege* in modo *automatico* in tutti i giudizi pendenti o *instaurandi*, ma (avuto riguardo agli obiettivi della procedura fallimentare "*volta ad assicurare il conseguimento della par condicio creditorum nel rispetto della disciplina specificamente indicata a tal fine*" (artt. 92 ss., l. fall.), nel cui ambito i compiti di accertamento del giudice delegato e la connessa fase decisionale (art. 96 l. fall.) assumono rilievo preminente rispetto al momento liquidatorio...: *cfr.* da ultima Cass. SS. UU. 4126/2012) soltanto a seguito di una valutazione di *merito* - in ordine alla convenienza di agire o resistere in giudizio in considerazione del probabile esito della lite - compiuta dal curatore fallimentare (con l'autorizzazione del Giudice delegato e se del caso il parere del comitato dei creditori).

² L'art. 43 l. fall. comporta la perdita della capacità processuale del fallito, a differenza di quanto avviene, invece, nel concordato preventivo in cui il debitore non perde la legittimazione processuale; *cfr.* DENARO, *Il concordato preventivo non influenza la legittimazione processuale*, in *Il Fisco Oggi* del 30 aprile 2007.

Il richiamo all'art. 81 cod. proc. civ. al fenomeno che si va esaminando è, dunque, coerente.

Occorre, infatti, osservare, da un lato, che l'art. 81 cod. proc. civ. è applicabile al processo tributario per l'espresso richiamo contenuto nell'art. 1 d.lgs. n. 546/1992 e, dall'altro, che l'art. 81 cod. proc. civ. - nel disporre che nessuno può far valere nel processo in nome proprio un diritto altrui - fa salvi i casi espressamente previsti dalla legge.

Tra questi vi è quello disciplinato dagli artt.: a) 31 l. fall. ai sensi del quale il Curatore ha l'amministrazione del patrimonio fallimentare e non può stare in giudizio senza l'autorizzazione del Giudice delegato (l'autorizzazione deve essere rilasciata in forma scritta e prodotta in giudizio dal curatore); b) 43 l. fall. ai sensi del quale nelle controversie, anche in corso, relative a rapporti di diritto patrimoniale del fallito compresi nel fallimento sta in giudizio il curatore.

A riguardo, si parla di legittimazione esclusiva del curatore rimanendo esclusa, alla stregua della normativa fallimentare, una concorrente legittimazione processuale del curatore e del fallito, limitata, quest'ultima, esclusivamente a tutti quei rapporti dei quali il curatore si sia disinteressato.³

In particolare, nelle controversie concernenti rapporti che non derivano dal fallimento (altrimenti attratte alla competenza speciale del Giudice fallimentare *ex art. 24 l. fall.*) o sottratte per ragione di giurisdizione al Giudice fallimentare, qual è la controversia - devoluta alla giurisdizione tributaria - avente ad oggetto l'opposizione alla pretesa impositiva fondata su presupposti, insorti in data anteriore alla apertura del fallimento, è stato precisato che - alla stregua del combinato disposto degli artt. artt. 31 e 43 l. fall. - il curatore fallimentare è legittimato in via esclusiva ad agire e resistere in giudizio, tanto a tutela degli interessi della massa dei creditori concorsuali, quanto limitandosi a "subentrare" nella posizione processuale del soggetto dichiarato fallito, esercitando i diritti spettanti a quest'ultimo in quanto preesistenti all'apertura della procedura concorsuale e rimasti immutati in tutti gli elementi della fattispecie costitutiva anche dopo la dichiarazione di fallimento.

A questa conclusione sono giunte sia la giurisprudenza⁴ che la dottrina⁵ prevalente, sulla scorta di considerazioni inerenti al diritto di difesa e alla diversa valutazione che curatore e fallito possono compiere in merito alla convenienza, o meno, di impugnare l'atto.

3. La dichiarazione di fallimento in pendenza del processo tributario

Se la dichiarazione di fallimento interviene quando già pende il giudizio tributario, in qualunque grado, si applica l'art. 40 d.lgs. n.546/92 (che ricalca le norme previste

³ VANNI, *La capacità processuale del fallito in materia tributaria*, in *Il fisco*, 1994, 10501.

⁴ Cass. 5 novembre 1990, n. 10612, in *Il Fallimento*, 1991, 661.

⁵ POZZO, *Capacità processuale del fallito e decorrenza del termine per impugnare l'accertamento notificato al curatore*, in *Giurisprudenza tributaria*, 1996, 74.

dagli artt. 299 ss. cod. proc. civ.), il quale dispone, tra le altre ipotesi, che il processo è interrotto se, dopo la proposizione del ricorso, si verifica la perdita della capacità della parte di stare in giudizio.

Sul punto, occorre rammentare che l'interruzione, al pari della sospensione e dell'estinzione, è qualificata generalmente quale "vicenda anomala del processo" che, allo scopo di garantire l'effettività del contraddittorio tra le parti del giudizio e l'inviolabilità del diritto di difesa,⁶ impedisce all'organo giudicante di pervenire alla decisione della controversia.

Tale istituto è stato introdotto nel processo tributario con la riforma attuata con il d.lgs. 546/1992 in cui, all'art. 30, si prevede, tra l'altro, "un adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile" e, in particolare, l'introduzione del giudizio tributario della "disciplina della sospensione, dell'interruzione e dell'estinzione del processo".

Nel sistema previgente, invece, era solo prevista una proroga semestrale del termine per la proposizione del ricorso e di tutti gli altri termini pendenti alla data della morte o della sopravvenuta incapacità delle parti o del loro rappresentante.

In ogni caso, la disciplina tributaria deve necessariamente essere coordinata con l'art. 43 l.fall., secondo cui la dichiarazione di fallimento comporta l'interruzione del processo tributario, con la conseguenza che compete al curatore svolgere ogni utile attività diretta alla riattivazione del giudizio.

Pertanto, se la dichiarazione di fallimento interviene successivamente all'instaurazione da parte del contribuente del processo tributario quest'ultimo è interrotto ai sensi dell'art. 43, comma 3, l.fall. ("L'apertura del fallimento determina l'interruzione del processo").

L'interruzione opera di diritto: ciò emerge chiaramente oltre che dal chiaro tenore letterale della norma "L'apertura del fallimento determina l'interruzione del processo", anche dalla *ratio* della stessa, quale esplicitata nella relazione governativa di accompagnamento, in cui si sottolinea l'esigenza di accelerazione delle procedure applicabili alle controversie in materia fallimentare e l'intento di evitare che il processo possa essere interrotto a distanza di tempo qualora le parti informino formalmente il giudice ai sensi dell'art. 300 cod. proc. civ.⁷

Conseguenza dell'automatismo dell'effetto interruttivo è la preclusione di ogni ulteriore attività processuale che, se compiuta, sarà causa di nullità degli atti successivi e della sentenza.⁸

⁶ Il principio dell'inviolabilità del diritto di difesa nel processo ha sempre avuto riconoscimento costituzionale, essendo espressamente previsto dalla Costituzione fin dalla sua entrata in vigore all'art. 24, comma 2, mentre il principio del contraddittorio, in sede giurisdizionale, ha assunto espressa rilevanza nella Carta fondamentale a seguito della modifica introdotta all'art. 111 Cost. dalla legge costituzionale n. 2/1999.

⁷ Nel senso che l'art. 43, comma 3, l. fall. colleghi all'apertura del fallimento l'effetto interruttivo automatico del processo riguardante il fallito si sono già espresse sia la Suprema Corte (v. richiamo operato in Cass. SS. UU. 20 marzo 2008, n. 7443), sia la Corte costituzionale (Corte Cost., 21 gennaio 2010, n. 17).

⁸ Sul punto, tra le tante, Cass. 1 febbraio 2010, n. 2268; Cass. 15 febbraio 2007, n. 3459.

Com'è stato, infatti, ribadito anche di recente dalla Suprema Corte, in caso di fallimento del contribuente successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento e all'instaurazione del relativo giudizio d'impugnazione, qualora il processo non sia stato interrotto ed il curatore non si sia in esso costituito, la sentenza che lo conclude (stante l'interruzione diritto e la nullità di tutti gli atti successivi) non è opponibile alla procedura, per cui è *illegittima* la cartella esattoriale su di essa fondata e notificata al fallimento, su cui incombe, peraltro, l'onere di impugnarla dinanzi al giudice tributario al fine di evitarne la definitività.⁹

Sul punto, occorre tener ben presente che l'automatismo dell'effetto interruttivo non implica anche, necessariamente, la decorrenza del *dies a quo* del termine per la riassunzione dalla data della dichiarazione di fallimento.

Infatti, al fine del decorso del termine per la riassunzione del processo, non è sufficiente la sola conoscenza da parte del curatore fallimentare dell'evento interruttivo, rappresentato dalla dichiarazione di fallimento, ma è necessaria anche la conoscenza dello specifico giudizio sul quale detto effetto interruttivo è in concreto destinato ad operare.

La conoscenza deve inoltre essere "legale", cioè acquisita non in via di mero fatto, ma per il tramite di una dichiarazione, notificazione o certificazione rappresentativa dell'evento che determina l'interruzione del processo, assistita da fede privilegiata.¹⁰

Il termine per la riassunzione è di sei mesi (art. 43, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, che in *parte qua* deroga all'art. 305 cod. proc. civ. che attualmente prevede il termine di tre mesi per la riassunzione del processo civile).

La Cassazione ha, altresì, ritenuto che la dichiarazione formale dell'evento interruttivo, al fine del decorso del termine per la riassunzione, può provenire anche dalla parte diversa da quella alla quale si riferisce l'evento medesimo, posto che nè l'art. 305 cod. proc. civ., né altra norma processuale, prescrivono che tale dichiarazione debba provenire dalla parte che ha subito l'evento ovvero che debba essere quest'ultima ad avere l'onere di attivarsi per la prosecuzione o la riassunzione del processo, ed atteso che ciascuna parte processuale, e quindi anche quella estranea all'evento interruttivo, può avere interesse ad una pronta e rapida ripresa del processo interrotto.¹¹

A tal proposito, la giurisprudenza tributaria ha più volte affermato il principio secondo cui, ove la notifica del provvedimento impositivo sia avvenuta prima della dichiarazione di fallimento, l'Amministrazione creditrice non è giuridicamente tenuta a reiterare la notifica dell'atto.¹²

⁹ Cass. 28 ottobre 2014, n. 22809.

¹⁰ Cass. 7 marzo 2013, n. 5650, e per la giurisprudenza di merito Trib. Milano, ord., 27 marzo 2014, in *Il Fallimento*, 2014, 1205. Inoltre, la dimostrazione della legale conoscenza dell'evento in data anteriore al semestre precedente la riassunzione del processo incombe sulla parte che ne eccipisce l'intempestività, non potendo farsi carico all'altra dell'onere di fornire una prova negativa (*ex plurimis*: Cass. 11 febbraio 2010 n. 3085; Cass. 23 marzo 2001, n. 4203).

¹¹ Cass. 23 marzo 2010, n. 3085.

¹² Comm. Trib. Reg., Roma, 23 luglio 2009, n. 289, secondo cui "non sussiste alcun obbligo di una successiva notifica dell'avviso di accertamento nel momento in cui interviene il fallimento, laddove

4. *La capacità processuale del curatore*

L'art. 43 l. fall. prevede la legittimazione del curatore a stare in giudizio, sia per le controversie pendenti alla data di dichiarazione del fallimento, sia per l'instaurazione di nuove azioni giudiziarie, sempre, comunque, rivolte all'accertamento ed alla tutela di diritti a contenuto patrimoniale.

In particolare, la giurisprudenza ha più volte affermato il principio secondo il quale la dichiarazione di fallimento non comporta il venir meno dell'impresa, ma solo la perdita della legittimazione sostanziale e processuale da parte del suo titolare, nella cui posizione subentra il curatore.¹³

In ragione di ciò la giurisprudenza e la dottrina hanno concordemente ritenuto che gli avvisi di accertamento per imposte, pene pecuniarie, soprattasse ed interessi, dovuti in relazione a fatti verificatisi *prima* della dichiarazione di fallimento del contribuente, ancorché intestati a quest'ultimo, sono opponibili alla curatela, mentre quelli formati in epoca *successiva* devono necessariamente indicare, quale destinataria, l'impresa assoggettata alla procedura concorsuale e, quale legale rappresentante della medesima, il curatore.¹⁴

Il potere di impugnazione dell'atto tributario riconosciuto al curatore dalla l. fall. deriva dall'applicazione in campo processuale del principio del c.d. 'spossessamento', che consegue alla dichiarazione di fallimento e che trova la sua espressione nell'art. 42, comma 1, l. fall. ai sensi del quale "*la sentenza che dichiara il fallimento priva dalla sua data il fallito dell'amministrazione e delle disponibilità dei suoi beni esistenti alla data di dichiarazione di fallimento*". Sul punto la legge fallimentare si rispecchia nell'art. 75 l. fall. ai sensi del quale "*le persone che non hanno il libero esercizio dei diritti non possono stare in giudizio se non rappresentate, assistite o autorizzate secondo le norme che regolano la loro capacità*".

Trattandosi di una mera scissione tra titolarità (del fallito) e legittimazione (del curatore) è abbastanza evidente come lo 'spossessamento' si configuri come una categoria descrittiva riconducibile al semplice venir meno del potere del fallito di amministrare i propri beni e al suo trasferimento in capo all'organo fallimentare al solo fine di realizzare i crediti rimasti insoddisfatti, con la conseguenza che si tratta semplicemente di una incapacità del fallito di disporre e di goderne.¹⁵

Conseguentemente il curatore, che è investito dell'amministrazione del patrimonio fallimentare sotto la direzione del giudice delegato, non è chiamato a curare esclusiva-

la curatela succede ai rapporti precedenti la data del fallimento, incombando al curatore di verificare eventuali pendenze tributarie".

¹³ *Ex multis*, Cass. 9 febbraio 2010, n. 2802, in *Giurisprudenza tributaria*, 2010, 702; Cass. 1 giugno 2007, n. 12893.

¹⁴ Cass. 9 febbraio 2010, n. 2802, cit.; in senso conforme, Cass. 18 giugno 2009, n. 14144, e Cass. 1 giugno 2007, n. 12893.

¹⁵ Cass. 23 aprile 1993, n. 4776.

mente l'interesse dei creditori concorrenti, ma deve tutelare nel contempo quello del fallito a non trovarsi esposto, dopo la chiusura del fallimento (art.120 l.fall.) a pretese dei creditori che avrebbero potuto essere contestate con una più solerte gestione da parte del curatore.¹⁶

5. *Obbligo dell'assistenza tecnica e l'autorizzazione del giudice delegato*

Nella disciplina precedente all'entrata in vigore del d.lgs. 546/1992, nella vigenza del DPR n. 636/1972, il contribuente poteva adire l'autorità giudiziaria tributaria personalmente e senza alcuna necessità dell'assistenza tecnica, indipendentemente dal valore del giudizio.

Il curatore fallimentare, pertanto, acquisita l'autorizzazione del giudice delegato ad impugnare l'atto impositivo innanzi alle Commissioni Tributarie, poteva stare in giudizio personalmente.

Con l'art. 12 d.lgs. n. 546/1992 si è avuta una significativa innovazione nel processo tributario in quanto è stato introdotto l'obbligo, ad eccezione delle controversie con valore inferiore ad € 2.582,28, dell'assistenza tecnica da parte di un difensore abilitato.

Inoltre, l'assenza di chiare indicazioni delle norme relative al processo tributario, ha indotto il Ministero delle Finanze ad emettere la Circolare n. 291/E del 18 dicembre 1996, con cui si escludeva che il curatore potesse assumere la veste di difensore tecnico.¹⁷

Tra l'altro, la norma sopra citata deve essere coordinata con l'art. 31, comma 3, l. fall., secondo cui il curatore non può assumere le veste di avvocato nei giudizi che riguardano il fallimento.

Consegue che il curatore deve munirsi di apposito difensore (cd. assistenza tecnica) per impugnare l'atto tributario, con la sola eccezione del caso in cui è possibile alla parte di proporre personalmente il ricorso (per le controversie di valore inferiore ad € 2.582,28 art.12, comma 5, D. lgs. 546/1992).

Dunque, nella disciplina attualmente in vigore, il curatore, una volta valutata la *convenienza* impugnare atto, deve ottenere la necessaria autorizzazione del giudice delegato e provvedere alla nomina di legale per l'instaurando giudizio.

Sul punto si osserva che la legittimazione del curatore fallimentare a stare in giudizio deriva direttamente dalla legge, ma l'efficacia della sua attività processuale è condizionata all'autorizzazione del giudice delegato, ai sensi dell'art. 31 l. fall. che, per orientamento ormai consolidato, può intervenire anche tardivamente, con l'effetto di sanare con efficacia retroattiva l'irregolarità degli atti precedenti.

¹⁶ Cass. 28 aprile 1997, n. 3667.

¹⁷ In dottrina si veda, FERRAU, *Curatore fallimentare e assistenza tecnica nel fallimento* in Corr. Trib., 1997, 1244; ID, *Quando il curatore fallimentare può stare in giudizio personalmente*, in Corr. Trib. 1997, 967.

Poiché l'autorizzazione del G.D. non è elemento di integrazione dei poteri del curatore, bensì una mera condizione di efficacia della sua attività processuale che si risolve nel difetto di legittimazione processuale, è possibile, cioè, una sanatoria con effetti *ex tunc* anche nel caso in cui l'autorizzazione ad agire o a resistere sia data nel successivo giudizio d'impugnazione.¹⁸

Sulla questione occorre, altresì, sottolineare che la sanatoria retroattiva opera indipendentemente dal verificarsi di *decadenze* meramente processuali (quale la scadenza del termine per impugnare) con il solo limite dei *diritti quesiti* di natura sostanziale, con la conseguenza che l'autorizzazione del G.D. è documentabile anche oltre i limiti temporali previsti per le produzioni in senso stretto e, quindi, anche dopo la rimessione della causa al collegio, sempre che il giudice non abbia già dichiarato la inammissibilità del gravame.¹⁹

Qualora il giudice tributario ravvisi un difetto di autorizzazione da parte del G.D., in applicazione del novellato art. 182 cod. proc. civ. deve concedere alla curatela un termine perentorio per il rilascio da parte del G.D. dell'autorizzazione a stare in giudizio; qualora la Curatela non dovesse ottemperarvi la Commissione dovrà dichiarare estinto il giudizio tributario (per inattività della parte, *ex art. 307 cod. proc. civ.*).

6. *L'inerzia del curatore e la legittimazione processuale del fallito*

Come detto, la dichiarazione di fallimento produce una serie di effetti nei confronti del fallito, di natura personale, patrimoniale e processuale.

In merito a questi ultimi, il fallito perde la capacità processuale attiva e passiva relativamente a quelle controversie che vertono in materia di diritti patrimoniali compresi nel fallimento; per i giudizi, invece, che si riferiscono a diritti o azioni a contenuto non patrimoniale (come ad esempio l'azione di riconoscimento della paternità), il fallito rimane dotato di legittimazione processuale sia attiva che passiva.

Tuttavia, con riguardo alle controversie tributarie relative all'accertamento di crediti sorti prima della dichiarazione di fallimento, occorre evidenziare preliminarmente che, a seguito della dichiarazione di fallimento, il contribuente non è privato della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario; ciò comporta che, in linea di principio, la dichiarazione di fallimento non priva il contribuente del legittimo diritto di impugnare gli atti impositivi relativi a periodi anteriori alla dichiarazione di fallimento.²⁰

¹⁸ Si veda in giurisprudenza, Cass. 11 settembre 2007, n. 19087 (nella specie la Suprema Corte ha ritenuto che l'autorizzazione a resistere al ricorso per cassazione avesse effetto sanante dell'attività processuale svolta dal curatore nel giudizio di appello senza autorizzazione del giudice delegato).

¹⁹ Cass. 17 luglio 2007, n. 15939.

²⁰ In dottrina si veda POLLIO, *La dichiarazione di fallimento non priva il contribuente del diritto di impugnare gli atti impositivi*, in *Il fallimento*, 2006, 733. In giurisprudenza, tra le tante, Cass. 22 marzo 2006, nn.

A riguardo la giurisprudenza, sin dai tempi più risalenti, ha sostenuto, per garantire la tutela del fallito, che nel contenzioso tributario la legittimazione del curatore non esclude quella del fallito, il cui diritto alla difesa, soprattutto quando la definizione del rapporto tributario sia suscettibile di effetti penali, deve essere sempre tutelato; a tal fine, infatti, gli accertamenti tributari devono essere sempre portati a conoscenza del fallito, anche da parte del curatore, se non vi abbia previamente provveduto l'Ente impositore.²¹

Come sostenuto dalla Suprema Corte, l'accertamento tributario inerente a crediti i cui presupposti si siano determinati *prima* della dichiarazione di fallimento del contribuente o *nel periodo d'imposta* in cui tale dichiarazione è intervenuta, deve essere notificato non solo al curatore, in ragione della partecipazione di detti crediti al concorso fallimentare o, comunque, della loro idoneità ad incidere sulla gestione delle attività o dei beni acquisiti al fallimento, ma anche al contribuente, il quale non è privato, a seguito della dichiarazione di fallimento, della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario e resta esposto ai riflessi, anche di carattere sanzionatorio, che conseguono alla "definitività" dell'atto impositivo.²²

Occorre però tener ben presente che la legittimazione del fallito si presenta sempre come una "deroga eccezionale" all'esclusività della legittimazione del curatore a proporre ricorso davanti alla Commissione tributaria, giustificata solo in determinate circostanze.²³

La prima è costituita dalla facoltà per il fallito di impugnare direttamente l'atto, quando dallo stesso, e quindi dalla sua definitività per mancata impugnazione, potrebbe derivargli un'imputazione per bancarotta (v. art. 43, comma 2, l.fall.). In tal caso egli può, quindi, proporre ricorso al Giudice tributario.

6392 e 6393, con nota di ZENATI, *Il fallito conserva la legittimazione ad impugnare gli avvisi di accertamento*, in *Giurisprudenza tributaria*, 2006, 498.

²¹ Con riferimento all'obbligo informativo nei confronti del fallito, va opportunamente segnalato che, potendosi ipotizzare la violazione dei doveri che derivano dalla funzione, l'omissione di tale attività potrebbe comportare gravi responsabilità a carico del curatore. Chiaramente, nulla è imputabile al curatore qualora la decisione di non costituirsi in giudizio o di abbandonarlo, non sia ascrivibile a titolo di colpa grave, sempre che il fallito o gli amministratori della società fallita siano stati opportunamente informati

²² Cass, 30 aprile 2014, n. 9434; Cass, 18 marzo 2014, n. 6248; Cass. 24 febbraio 2006, n. 4253; Cass. 14 maggio 2002, n. 6937; Cass. 20 novembre 2000, n. 14987.

²³ In giurisprudenza è stato affermato che, spettando al fallito una legittimazione processuale di tipo suppletivo soltanto nel caso di totale disinteresse degli organi fallimentari, deve escludersi tale legittimazione allorché il curatore abbia preso parte al processo, indipendentemente dalla sua concreta condotta processuale; il fallito può svolgere attività processuale unicamente nei limiti dell'intervento ex art. 43, comma 2, l. fall., cioè per le questioni dalle quali può dipendere un'imputazione di bancarotta a suo carico, o nei limiti dell'intervento adesivo dipendente, che comunque non gli attribuisce il diritto di impugnare la sentenza in autonomia dal curatore (Cass. 14 maggio 2012, n. 7448).

La seconda è relativa all'ipotesi di *inerzia* del Curatore rispetto all'atto impositivo notificatogli, circostanza che legittima il fallito ad impugnare l'atto.

Sul punto giova osservare che per *inerzia* del Curatore si intende il totale disinteresse degli organi fallimentari in ordine all'opportunità di proporre o meno ricorso.²⁴

Per la legittimazione straordinaria del fallito non è sufficiente che la curatela si sia astenuta da iniziative processuali, ma occorre che si sia "totalmente disinteressata" della vicenda processuale, rimettendone esplicitamente o implicitamente la gestione al fallito stesso;²⁵ non può parlarsi, dunque, di *inerzia* quando la mancata attivazione degli organi della procedura è conseguenza di una negativa valutazione di questi ultimi circa la convenienza della controversia.²⁶

Esprimendosi in tema di *inerzia*, la giurisprudenza di legittimità ha più volte statuito che essa non sussiste ogni qualvolta il curatore abbia correttamente esposto, dopo aver valutato l'opportunità di tutela giurisdizionale nonché i margini di tutela ottenibili in sede contenziosa, le ragioni ostative alla proposizione del ricorso; pertanto, la diligente e corretta valutazione dei margini di insuccesso connesse all'impugnazione giudiziale impedisce la configurabilità della condotta "inerte".²⁷

Con altre parole, la legittimazione processuale di un soggetto dichiarato fallito, per i rapporti patrimoniali compresi nel fallimento, può eccezionalmente riconoscersi soltanto nel caso di disinteresse o *inerzia* degli organi preposti al fallimento e non anche quando detti organi si siano concretamente attivati ed abbiano ritenuto non conveniente intraprendere o proseguire la controversia. Pertanto il fallito difetta di legittimazione ad impugnare una decisione emessa nei confronti del curatore del fallimento, non essendo in tal caso ravvisabile disinteresse degli organi fallimentari, ma una valutazione circa l'opportunità della proposizione dell'impugnazione.²⁸

La rinuncia ad impugnare costituisce, in difetto di contrari elementi di giudizio, una forma di esercizio del potere processuale e non una manifestazione di disinteresse dei confronti della difesa giudiziale. Perciò tale rinuncia non è idonea a giustificare la legittimazione del fallito a gestire il rapporto tributario di cui la curatela si sia "disinteressata".

Quindi, qualora il Curatore chieda al comitato dei creditori o al Giudice delegato l'autorizzazione a non proporre il ricorso per una qualunque ragione, non può parlarsi di *inerzia*, ossia di mancanza di una decisione, perché gli organi fallimentari hanno comunque adottato una decisione, ancorché negativa, ossia quella di non impugnare l'atto.

Vi è però la prassi di ritenere legittimo e validamente proposto il ricorso da parte del fallito, anche quando il Curatore sia stato dispensato dall'impugnazione.

²⁴ Cass. 22 luglio 2005, n. 15369.

²⁵ Cass. 25 ottobre 2013, n. 24159; in senso conforme, Cass. 20 marzo 2012, n. 4448, CTP Varese, sent. n. 113/11/2013.

²⁶ Cass. 22 luglio 2005, n. 15369.

²⁷ Cass. 19 settembre 2013, n. 21459.

²⁸ Cass. 18 maggio 2007, n. 11572; Cass. 21 maggio 2007, n. 9710; Cass. 16 dicembre 2004, n. 23435.

In tali casi costituisce una buona regola quella della comunicazione al fallito da parte degli organi fallimentari della volontà di non proporre opposizione avverso l'atto impositivo, avvisandolo che pertanto egli ha la facoltà, se riconosciutagli dal giudice tributario, di impugnare l'atto, soprattutto se è in possesso di elementi di difesa sconosciuti al Curatore.

Succede però che molto spesso il fallito venga a conoscenza della pretesa impositiva soltanto a seguito della comunicazione del Curatore e quasi sempre quando sono già scaduti i termini per l'impugnazione.

Il giudice tributario dovrà tener conto di tali circostanze e potrà ritenere innanzitutto che la mancata notificazione dell'atto al fallito abbia impedito l'inizio del decorso del termine per proporre il ricorso, ovvero ritenere che la conoscenza dell'atto da impugnare decorra dalla successiva data in cui il fallito ha ricevuto la comunicazione da parte del Curatore.²⁹

Quindi è ammissibile una rimessione in termini del fallito da parte del giudice tributario, ovvero è legittimo ritenere che, in mancanza di notifica anche al fallito, per quest'ultimo il termine non sia cominciato a decorrere fino all'effettiva conoscenza dell'esistenza dell'atto impugnabile.

Tra l'altro, in linea con tale interpretazione, la giurisprudenza ha chiarito che, in caso di omessa notifica dell'atto impositivo, il ricorso tributario è proponibile, a pena di decadenza, entro sessanta giorni dall'effettiva conoscenza del provvedimento da parte del fallito³⁰

In giurisprudenza si è altresì osservato che la perdita della capacità processuale del fallito, a seguito della dichiarazione di fallimento, non è assoluta, ma *relativa* alla massa dei creditori: corollario della incapacità processuale "relativa" è che la perdita della legittimazione processuale del fallito non comporta, nei predetti giudizi aventi ad oggetto rapporti non derivanti dal fallimento, anche il venire meno della qualità di parte sostanziale del rapporto che permane in capo all'originario debitore-contribuente,³¹ sicché nell'inerzia e disinteresse degli organi della procedura fallimentare per la controversia, il fallito è legittimato ad agire o resistere per impedire che il terzo possa conseguire un titolo da far valere nei suoi confronti una volta tornato "*in bonis*",³² senza che il terzo possa proporre l'eccezione né il giudice possa rilevare d'ufficio il difetto di capacità.³³

²⁹ Tuttavia in questo caso la mera comunicazione da parte di un soggetto diverso dall'ente impositore non costituisce una notifica rituale, né può essere considerato un atto ad essa equipollente ed idoneo per il decorso del termine.

³⁰ Cass. 28 aprile 1997, n. 3667.

³¹ Con specifico riferimento al giudizio avente ad oggetto il rapporto tributario, si vedano, Cass. SS UU. 14 maggio 2002, n. 6937; Cass. 20 dicembre 2006, n. 27263; Cass. 6 febbraio 2009, n. 2910.

³² In giurisprudenza, si vedano: Cass. SS. UU. 24 dicembre 2009, n. 27346; Cass. 14 maggio 2012, n. 7448; Cass. 11 ottobre 2012, n. 17367, che definiscono la legittimazione del fallito "di tipo vicario o suppletivo"

³³ Cass. 2 luglio 2010, n. 15713; Cass. 4 marzo 2011, n. 5226; Cass. 13 dicembre 2012, n. 22925. Nonostante la Suprema Corte continui a declinare come relativo il difetto di legittimazione in questione, occorre rilevare che parte della dottrina, alla luce dell'automatica interruzione del

Ne deriva che il curatore, all'esito delle valutazioni di competenza, ben può ritenere inutile o inopportuno subentrare nel giudizio tributario pendente (ovvero proporre il ricorso introduttivo del giudizio avverso l'atto impositivo che gli è stato notificato), rimanendo quindi inerte e disinteressandosi della pretesa fiscale, con la conseguenza che in tal caso il contribuente - dichiarato fallito - mantiene la qualità di parte processuale nel giudizio pendente (ove non interrotto; ovvero se interrotto, riassunto o proseguito da o nei suoi confronti), e comunque non viene privato - in quanto fallito - della legittimazione ad agire e può, pertanto, impugnare direttamente con ricorso l'atto impositivo (al fine di impedire che l'Amministrazione finanziaria possa ottenere un titolo da far valere nei suoi confronti una volta tornato *in bonis*), ferma restando in ogni caso la inopponibilità della sentenza alla massa dei creditori, non essendo invece consentito all'Amministrazione finanziaria di avvalersi del titolo giudiziale formatosi in assenza del curatore ai fini della domanda di ammissione del credito erariale al passivo.³⁴

7. *Il giudicato nei confronti del fallito tornato in bonis*

Il giudicato formatosi in esito al giudizio avverso gli avvisi di rettifica, sia se introdotto dal contribuente anteriormente all'apertura della procedura concorsuale, sia se irritualmente proposto dal contribuente-fallito (in quanto l'autonoma e tempestiva impugnazione dei medesimi atti impositivi proposta dal curatore fallimentare, escludeva il presupposto della "inerzia o disinteresse" degli organi della procedura concorsuale, cui è ricollegata l'insorgenza della legittimazione processuale "sostitutiva" del fallito), non può ritenersi nullo nè improduttivo di effetti, spiegando tuttavia efficacia esclusivamente nei confronti delle originarie parti costituite: le sentenze pronunciate nei giudizi in cui è stato parte soltanto il debitore-fallito non esplicano, infatti, alcuna efficacia nei confronti della massa dei creditori (alla quale sono inopponibili), potendo, tale titolo giudiziale, essere fatto valere soltanto nei confronti del fallito che abbia riacquisito la sua capacità tornando *in bonis*.³⁵

processo in conseguenza della dichiarazione di fallimento, sostiene che il difetto di legittimazione del fallito avrebbe assunto carattere assoluto e sarebbe perciò divenuto rilevabile d'ufficio. Peraltro, laddove la curatela abbia dimostrato il suo interesse per il rapporto dedotto in lite, il difetto di legittimazione processuale del fallito assume carattere assoluto ed è perciò opponibile da chiunque e rilevabile anche d'ufficio (Cass. 9 marzo 2011, n. 5571).

³⁴ Cass. 5 aprile 2012, n. 5494.

³⁵ Cfr. Cass. 10 dicembre 2010, n. 24963; Cass. 4 marzo 2011, n. 5226. Lo stesso principio è stato enunciato, sia pure sotto diversa angolazione, da Cass. 18 marzo 2014, n. 6248, con riferimento alla possibilità da parte del fallito, in caso di inerzia del curatore, di presentare l'istanza di definizione agevolata delle liti fiscali pendenti, prevista dall'art. 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, sul rilievo che il fallito non è privato, per effetto della dichiarazione di fallimento, della qualità di soggetto passivo del rapporto tributario, restando esposto ai riflessi anche sanzionatori che conseguono alla definitività dell'atto impositivo.

Nella rara ipotesi di duplice impugnazione dell'atto da parte del Curatore e del fallito, si potrà ricorrere alla riunione dei giudizi, al fine di ottenere dal giudice una univoca decisione.

È parimenti difficile ipotizzare ipotesi di contrasto tra le posizioni dei due possibili ricorrenti, vale a dire del curatore e del fallito, perché logicamente entrambi i ricorsi dovrebbero essere finalizzati ad ottenere una sentenza di annullamento della pretesa tributaria. Al riguardo la Suprema Corte ha precisato che *“in tema di contenzioso tributario, la sentenza di merito che accerta il credito erariale nei confronti del curatore del fallimento, il quale, pur avendone contezza, non sia intervenuto nell'autonomo giudizio introdotto dal fallito ed avente ad oggetto il medesimo atto impositivo, spiega i suoi effetti solo nella procedura concorsuale in quanto funzionale alla scelta dell'Amministrazione finanziaria di ottenere un titolo ai fini dell'ammissione al passivo. Ne consegue che il giudicato formatosi in detto giudizio non può essere opposto dal fisco al contribuente tornato “in bonis”, nei cui confronti risulti pronunciata altra sentenza del giudice tributario, anch'essa passata in giudicato, di annullamento dell'atto impositivo, poichè i due giudicati operano su piani distinti e non può essere ravvisato un contrasto tra gli stessi, visto che nei rapporti tributari la sostituzione processuale del curatore al fallito è caratterizzata da elementi di peculiarità e resta subordinata e limitata alle valutazioni di opportunità del primo”*.³⁶

I principi appena enunciati operano però in maniera *biunivoca*: ne consegue che - così come il creditore non può ottenere l'ammissione a passivo sulla base di una sentenza a lui favorevole ma inopponibile alla massa, in quanto resa nei soli confronti del fallito in data successiva alla dichiarazione di insolvenza - il curatore non può respingere la domanda di ammissione, fondata su di un titolo diverso, avvalendosi degli effetti favorevoli al fallito della sentenza di primo grado emessa in un giudizio al quale egli è rimasto estraneo e che, nonostante l'intervenuta dichiarazione di fallimento, è proseguito fra le parti originarie anche in grado d'appello.

Va peraltro ricordato che la mancata formazione del giudicato tributario nei confronti del Fallimento non è di ostacolo all'ammissione al passivo del credito dell'ente impositore: infatti, in base al combinato disposto degli artt. 33 del d.lgs. n. 112/1999 e 88 del DPR n. 602/1973, la domanda di insinuazione va proposta dal concessionario (oggi agente della riscossione) avvalendosi esclusivamente dell'estratto del ruolo (v. *infra*) e, anche qualora il credito risulti contestato dinanzi al giudice tributario o il curatore intenda impugnare la cartella esattoriale, il Giudice delegato non può negarne l'ammissione, ma è tenuto a disporla con riserva, da sciogliersi una volta che sia inutilmente decorso il termine per l'impugnazione, o il giudizio sia definito con decisione irrevocabile o venga dichiarato estinto.³⁷

Orbene la duplice incidenza che la condotta processuale tenuta dal curatore fallimentare - in relazione al giudizio di contestazione del credito erariale - può spiegare

³⁶ Cass. 24 luglio 2004, n. 16816.

³⁷ Cass. 5 aprile 2012, n. 5494.

tanto sull'interesse della massa dei creditori, quanto sull'interesse del soggetto-fallito, impone di verificare quale sia la effettiva parte sostanziale del giudizio, trovando applicazione anche nel processo tributario il limite normativo dell'art. 2909 c.c., secondo cui l'efficacia di giudicato della sentenza di merito che definisce il giudizio tributario nei confronti del curatore non può estendersi oltre i limiti soggettivi definiti in via esclusiva dalle parti che hanno partecipato a quel giudizio (i creditori concorsuali e/o lo stesso debitore fallito).

Occorre premettere che, in pendenza della procedura concorsuale, ai sensi degli artt. 52, 92 ss. l.fall., tutti i crediti, inclusi quelli tributari, per essere ammessi al passivo debbono essere accertati nei modi e nelle forme del modulo procedimentale previsto dalle predette norme, da compiersi ineludibilmente, dinanzi al Giudice delegato, secondo il principio di concorsualità che regola il procedimento fallimentare in tutte le sue articolazioni, sicché è stato osservato, la partecipazione del curatore - in sostituzione del fallito - ai giudizi relativi a rapporti obbligatori insorti anteriormente alla dichiarazione di fallimento e la sentenza emessa nei suoi confronti, non può porre alcun vincolo al Giudice delegato ed al Tribunale fallimentare in ordine alle determinazioni che tali organi giurisdizionali debbono assumere in ordine alla ammissione del credito al passivo fallimentare.³⁸

Proprio in funzione di tali esigenze (e dunque allo svolgimento del concorso dei creditori sul patrimonio del fallito) che deve essere esaminato il carattere esclusivo della legittimazione processuale del curatore, venendo in conseguenza a configurarsi, rispetto all'Amministrazione finanziaria che intende accertare il proprio credito insorto anteriormente alla dichiarazione di fallimento, le seguenti alternative:

a) partecipare al concorso fallimentare facendo valere - ove idonei - i documenti in suo possesso comprovanti il credito (l'avviso di accertamento o rettifica, la iscrizione a ruolo e la cartella di pagamento) nel caso in cui il credito tributario sia insorto e divenuto definitivo (per mancata opposizione del contribuente *in bonis*; ovvero per accertamento giudiziale), ovvero sia stato accertato con sentenza non definitiva, anteriormente alla dichiarazione di fallimento;

b) qualora il credito sia insorto anteriormente alla dichiarazione di fallimento ma l'atto impositivo notificato al contribuente sia stato da questi opposto in pendenza di fallimento o quando era ancora "*in bonis*", e successivamente sia intervenuta la dichiarazione di fallimento, tale accertamento deve essere compiuto in contraddittorio del curatore fallimentare - unico soggetto legittimato ad agire o resistere in giudizio -, in quanto il titolo giudiziale eventualmente formatosi viene ad essere utilizzato ai fini della domanda di ammissione al passivo (ne deriva che la PA notificando l'avviso di accertamento o in rettifica soltanto al fallito - e non anche al curatore - non potrà evidentemente avvalersi della eventuale definitività dell'atto tributario nei confronti della massa fallimentare);

³⁸ Cass. 2 aprile 2004, n. 6502; Cass. 23 marzo 2004, n. 5727.

c) tuttavia qualora il curatore reso edotto della pendenza del giudizio tributario non intenda subentrare al debitore dichiarato fallito astenendosi dal proseguire il giudizio interrotto, ovvero in caso di riassunzione si limiti ad eccepire la improcedibilità della domanda nei confronti della procedura fallimentare, o ancora in caso di mancata interruzione si disinteressi del tutto del giudizio, l'Amministrazione creditrice potrà scegliere di riassumere il giudizio interrotto o proseguire il giudizio non interrotto, direttamente nei confronti del contribuente - fallito, dichiarando che intende preconstituire un titolo da far valere contro il debitore una volta tornato "*in bonis*" (analogamente ove il curatore, al quale sia stato notificato l'avviso di accertamento o in rettifica, manifesti in modo espresso il proprio disinteresse a promuovere il giudizio, questo potrà essere introdotto direttamente dal fallito per evitare che la pretesa si cristallizzi nei suoi confronti una volta tornato "*in bonis*").

Le diverse alternative sopra indicate condizionano i *limiti soggettivi* della efficacia dell'accertamento del diritto contenuto nella sentenza di merito: se l'Amministrazione finanziaria creditrice intende partecipare al concorso fallimentare facendo valere l'accertamento contenuto nella sentenza tributaria, il giudizio deve svolgersi nei confronti del curatore ed il giudicato formatosi nel contraddittorio con il curatore esplicherà efficacia come titolo idoneo da porre a fondamento della domanda di ammissione allo stato passivo; se invece la Amministrazione finanziaria creditrice intende astenersi dal partecipare alla procedura concorsuale, allora l'eventuale titolo formatosi nei confronti del debitore fallito, farà stato esclusivamente nei confronti di quest'ultimo e non potrà esplicitare alcuna efficacia nei confronti dei creditori concorsuali.³⁹

Alla stregua delle conclusioni che precedono e della delimitazione soggettiva degli effetti del giudicato reso nel giudizio in cui è parte il curatore fallimentare ovvero è parte il debitore fallito, va dunque interpretata la massima tralatizia secondo cui l'accertamento tributario in materia di imposte dirette o di Iva, ove inerente a crediti i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente o nel periodo d'imposta in cui tale dichiarazione è intervenuta, deve essere notificato non solo al curatore - in ragione della partecipazione di detti crediti al concorso fallimentare (eventualmente nelle forme dell'ammissione al passivo con riserva), o, comunque, della loro idoneità ad incidere sulla gestione delle attività e dei beni acquisiti al fallimento - ma anche al contribuente, il quale non è privato, a seguito della dichiarazione di fallimento, della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario e resta esposto ai riflessi, anche di carattere sanzionatorio, che

³⁹ Cfr. Cass. 5 aprile 2012, n. 5494, secondo cui "*la sentenza del giudice tributario emessa nei confronti di un soggetto fallito, allorché il giudizio sia stato intrapreso prima della dichiarazione di fallimento e sia proseguito fra le parti originarie, non può fare stato nei confronti del curatore rimasto estraneo alla lite, attesa la posizione di terzietà che questi assume nel procedimento di verifica nei confronti dei creditori concorsuali e del fallito; ne consegue, qualora la pretesa tributaria sia ancora "sub iudice", che il credito insinuato dall'agente della riscossione debba essere ammesso al passivo con riserva, sulla base del ruolo emesso dall'Agenzia delle Entrate, previa verifica della sola natura concorsuale del credito e della sussistenza dei privilegi richiesti*".

conseguono alla “definitività” dell’atto impositivo, venendo in questione la legittimazione “*ad opponendum*” del contribuente soltanto ove ricorra il presupposto della inerzia dell’organo fallimentare.⁴⁰

L’accertamento fiscale avente ad oggetto obbligazioni tributarie i cui presupposti siano maturati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente ovvero nel periodo d’imposta in cui tale dichiarazione è intervenuta, ove sia stato notificato soltanto al fallito, e non anche al curatore del fallimento, conserva la sua validità, ma è inefficace nell’ambito della procedura fallimentare, né può la mancanza di legittimazione del fallito essere rilevata di ufficio; tale accertamento, tuttavia, conserva la sua validità ed infatti, qualora il fallito, tornato “*in bonis*”, abbia ricevuto la notifica di un avviso di liquidazione dell’imposta, può contestare l’accertamento impugnandolo assieme all’avviso di liquidazione, in ragione del fatto che il primo avviso, non essendo stato notificato al curatore, ossia a colui che era dotato della legittimazione ad impugnarlo in pendenza della procedura concorsuale, consente l’azione giudiziale a colui che ha riacquisito la capacità d’impugnarlo.⁴¹

In sostanza, può quindi affermarsi che l’efficacia del giudicato formatosi nei confronti del curatore, non può essere estesa al fallito, neppure uno volta tornato “*in bonis*”, atteso che il debitore-contribuente non ha mai assunto la qualità di parte in quel giudizio, incontrando, pertanto, tale giudicato i limiti soggettivi di cui all’art. 2909 c.c.⁴²

Diversamente, nel caso in cui il curatore fallimentare sia subentrato nel processo iniziato dal contribuente espressamente dichiarando di agire “*in rappresentanza del fallito*” e non della massa dei creditori, la sentenza di merito spiega i suoi effetti anche nei confronti del debitore tornato “*in bonis*”, non incidendo la vicenda relativa alla legittimazione processuale, determinata dal fallimento, sulla riappropriazione da parte del debitore, successivamente alla chiusura della procedura concorsuale, della posizione di parte processuale, come tale legittimata a subentrare al curatore - decaduto - nel giudizio eventualmente pendente, ovvero ad essere destinataria degli effetti della sentenza di merito eventualmente già pronunciata.

8. Ammissione al passivo e riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice fallimentare

In pendenza della procedura concorsuale, ai sensi degli artt. 52, 92 ss. l.fall., tutti i crediti, inclusi quelli tributari, per essere ammessi al passivo debbono essere accertati nei modi e nelle forme del modulo procedimentale previsto dalle predette norme, da compiersi ineludibilmente, dinanzi al Giudice delegato, secondo il principio di concorsualità che regola il procedimento fallimentare in tutte le sue articolazioni.

⁴⁰ Cass. 20 dicembre 2006, n. 27263; Cass. 19 marzo 2007, n. 6476; Cass. 6 febbraio 2009, n. 2910; Cass. 18 marzo 2014, n. 6248; Cass. 30 aprile 2014, n. 9434.

⁴¹ Cass. 26 ottobre 2011, n. 22277.

⁴² Cass. 24 luglio 2014, n. 16816.

L'art. 52 l.fall. dispone che qualunque pretesa di contenuto patrimoniale deve essere accertata nelle forme previste dagli artt. 93 ss. l.fall.

Tuttavia, occorre preliminarmente rilevare che l'ammissione al passivo dei crediti erariali deve essere coordinata sia con il principio dell'esclusività del foro fallimentare, con la conseguenza che *tutti* i creditori, per poter partecipare al riparto dell'attivo, devono (al fine di garantire il principio della *par condicio creditorum*) insinuarsi allo stato passivo ai sensi degli art. 52 e 92 l.fall., sia con le disposizioni normative che prevedono la giurisdizione speciale tributaria in ordine alle controversie in ordine all'*an* e al *quantum* dei crediti tributari.⁴³

Quando la pretesa tributaria è stata definitivamente accertata innanzi al giudice tributario, è onere dell'ente impositore e del concessionario rispettare le forme della l.fall. per ottenere il soddisfacimento del proprio credito nei confronti del contribuente fallito.

Vale a dire che l'ente impositore ed il concessionario per ottenere il pagamento del credito vantato nei confronti del fallito devono insinuarsi al passivo fallimentare, in base all'atto (amministrativo o giurisdizionale) che ha accertato definitivamente in sede tributaria il credito tributario.

Al giudice delegato è, dunque, sottratta ogni indagine relativa all'esistenza e quantificazione dell'obbligazione tributaria, alla ritualità del procedimento impositivo, devolute alla giurisdizione esclusiva delle Commissioni Tributarie.⁴⁴

Ad egli compete l'indagine sulla concorsualità del credito e, quindi, sulla sua anteriorità al fallimento, sulla idoneità della documentazione prodotta a sostegno della pretesa azionata e sull'esistenza di eventuali privilegi.⁴⁵

Ne consegue che, ad esempio, il curatore non può eccepire in sede di progetto la prescrizione o del credito tributario, la decadenza dell'ente impositore dalla potestà di pretendere il tributo, non avendo il giudice delegato la giurisdizione sull'esistenza del credito.

La problematica concernente le eccezioni di decadenza e di prescrizione può risultare in gran parte solo apparente.

⁴³ Trib. Reggio Calabria, 23 marzo 2007, n. 425, in *Fallimento*, 2007, 1353, con nota di ZANICHELLI, *Riscossione tramite ruolo e giurisdizione sull'accertamento dei crediti previdenziali*.

⁴⁴ Cass. SS. UU. 18 ottobre 2005, n. 20112; Cass. SS. UU. 12 dicembre 2001, n. 15715. In dottrina, DEL FEDERICO, *Profili di specialità ed evoluzione giurisprudenziale nella verifica fallimentare dei crediti tributari*, in *Fallimento*, 2009, 1369; QUATRARO, *I rapporti fra le procedure concorsuali ed il fisco*, in *Diritto fallimentare*, 2008, I, 516.

⁴⁵ Al giudice fallimentare è sempre precluso l'esame del merito della pretesa tributaria. Egli ha solo il potere di verifica 'esterna' del titolo (cartella esattoriale, sentenza passata in giudicato), al fine di verificare se il diritto di credito definitivamente accertato sussiste ancora ovvero è estinto: per pagamento, per prescrizione, per compensazione, ovvero non è opponibile alla massa dei creditori ed alla curatela: perché privo di data certa, perché non concorsuale, in quanto sorto dopo la dichiarazione di fallimento e non rientrante tra i cc.dd. crediti di massa, o anche perché il credito si riferisce ad un soggetto diverso dal fallito (ad es.: socio di una s.r.l. fallita).

Innanzitutto va ricordata la differenza tra decadenza e prescrizione. Spesso si genera confusione tra i due istituti, ovvero si chiede in maniera impropria l'applicazione dell'una invece che dell'altra.

In ambito fiscale ricorre quasi esclusivamente l'istituto della decadenza, che comporta la perdita del diritto alla pretesa fiscale in caso di mancato compimento delle attività (di accertamento, di liquidazione, di iscrizione a ruolo) previste dalle singole leggi d'imposta.

In particolare la l. n.156/2005, che ha convertito il d.l. n.106/2005, in materia di imposte dirette ed IVA, la l. n. 296/2006 in materia di tributi locali e il DPR n.131/1986 in materia di Imposta di registro dettano i termini entro i quali i singoli atti devono essere emessi e notificati al contribuente.

La notifica intervenuta dopo il termine concesso dalla legge comporta la decadenza dell'ente impositore dalla potestà di pretendere il tributo e comporta l'annullamento da parte del giudice tributario dell'atto emesso o notificato oltre il termine di decadenza.

Davanti al giudice fallimentare non è dunque mai possibile sollevare un'eccezione di decadenza per decorso dei termini concessi dalle leggi d'imposta, la quale deve essere avanzata solo con ricorso al Giudice tributario, entro i termini previsti dalla legge.

L'eccezione di prescrizione ha un ambito più limitato. Con essa il contribuente deduce l'estinzione del diritto di credito per non essere stato lo stesso azionato, preteso o riscosso, entro il limite temporale previsto dalla legge; il mero decorso del tempo è un fatto estintivo del credito, sia che esso derivi da una pretesa tributaria definitivamente accertata, sia che esso derivi da una pretesa non avente natura tributaria. Orbene, la prescrizione del credito per decorso del termine previsto dalla legge è ben deducibile anche davanti al giudice ordinario, in quanto esso non attiene all'accertamento della pretesa fiscale, la cui cognizione è riservata al giudice tributario, ma costituisce un fatto 'esterno' alla pretesa e soggiace alla regola generale della perdita del diritto se non fatto valere nei termini indicati dalla legge.

Sia l'eccezione di decadenza che quella di prescrizione devono essere sollevate espressamente ed in maniera specifica dalla parte che intende avvalersene, non potendo il giudice, tributario od ordinario, rilevarle d'ufficio.

Come si è rilevato, dunque, l'ente impositore ed il concessionario per ottenere il pagamento del credito vantato nei confronti del fallito devono insinuarsi al passivo fallimentare, in base all'atto che abbia accertato definitivamente in sede tributaria il credito tributario.

È pacifico, allora, che la mancata impugnazione dell'atto impositivo o di riscossione nelle forme e nei termini di legge, da parte del contribuente ancora *in bonis*, preclude in sede di contenzioso tributario (ed ancor più in sede fallimentare) qualunque contestazione da parte del curatore, perché la pretesa è ormai diventata definitiva a seguito della mancata opposizione da parte del contribuente quando non era ancora fallito, unico legittimato all'azione (in tali ipotesi non possono essere sollevate eccezioni di decadenza).

Tra l'altro, poiché la dichiarazione di fallimento non comporta il venir meno dell'impresa, ma solo la perdita della legittimazione sostanziale e processuale da parte del

suo titolare, nella cui posizione subentra il curatore fallimentare, gli atti del procedimento tributario formati in epoca anteriore alla dichiarazione di fallimento del contribuente, ancorché intestati a quest'ultimo, sono opponibili alla curatela, mentre quelli formati in epoca successiva debbono indicare quale destinataria l'impresa assoggettata alla procedura concorsuale e, quale legale rappresentante della stessa, il curatore; conseguentemente è stato deciso che l'accertamento notificato alla società fallita, dopo la dichiarazione di fallimento, non costituisce valido presupposto per l'emissione della cartella esattoriale a carico del fallimento.⁴⁶

Sempre con riguardo agli atti notificati successivamente alla dichiarazione di fallimento, la Suprema Corte ha recentemente avuto modo di precisare che "è illegittimo l'avviso di accertamento notificato al curatore del fallito e motivato mediante rinvio al processo verbale di constatazione non allegato all'atto impositivo, pur essendo stato notificato in precedenza al contribuente in bonis".⁴⁷

Si ritiene, pertanto, illegittima l'omessa allegazione all'atto tributario emesso nei confronti della curatela fallimentare dell'atto richiamato *per relationem*, in precedenza notificato al contribuente *in bonis*.

Se invece la cartella viene notificata, per la prima volta al Curatore fallimentare, trovano applicazione i principi in materia di riparto di giurisdizione; a tal proposito è opportuno analizzare l'ipotesi più frequente, che si verifica con la notifica della cartella esattoriale.

Se in essa sono iscritti solo crediti tributari, la cognizione in sede di opposizione spetta sempre ed unicamente al giudice tributario. In difetto di tempestiva impugnazione, la cartella di pagamento diventa definitiva e perciò solo titolo per l'ammissione allo stato passivo.

⁴⁶ Cass. 6 giugno 2014, n. 12789.

⁴⁷ Cass. 31 marzo 2014, n. 7493, in *Il Fallimento*, 2015, 73, decisione interessante perché la Corte di Cassazione si pone in discontinuità rispetto alla giurisprudenza di legittimità, formatasi nel regime anteriore all'entrata in vigore dello Statuto del contribuente, secondo cui l'atto dell'amministrazione finanziaria doveva ritenersi, in questi casi, legittimo. Si riteneva, infatti, che gli atti del procedimento tributario formati in epoca anteriore alla dichiarazione di fallimento del contribuente, ancorché intestati a quest'ultimo, fossero opponibili alla curatela fallimentare ed, in quanto tali, dovessero ritenersi da quest'ultima conosciuti, o comunque conoscibili ben potendo il curatore avere conoscenza dell'atto richiamato, in quanto facente parte della documentazione amministrativa dell'impresa, o chiedere all'amministrazione finanziaria di prenderne visione ed estrarne copia, qualora esso non fosse reperibile fra gli atti presi in consegna (Cass., 14 maggio 2010, n. 11784; Cass., 9 febbraio 2010, n. 2806). Con la decisione n. 7493 del 31 marzo 2014, il Supremo Collegio, pur condividendo l'assunto dell'opponibilità alla curatela fallimentare degli atti notificati al contribuente *in bonis*, giunge a diverse conclusioni osservando che, se il subentro nella legittimazione processuale e sostanziale comporta che siano opponibili alla curatela gli atti formati nei confronti della società *in bonis*, tutt'altra questione è quella concernente la necessaria allegazione all'avviso di accertamento notificato alla curatela del verbale di constatazione notificato al contribuente *in bonis*, vicenda che attiene non già alla questione della opponibilità degli atti ma bensì a quella della realizzazione della funzione tipica della motivazione dell'avviso di accertamento la cui finalità non è soltanto quella di "incanalare la pretesa tributaria" (*provocatio ad opponendum*) ma quella di garantire al destinatario dell'avviso di accertamento il più adeguato e spedito esercizio del diritto di difesa, consentendogli di conoscere nel modo più compiuto i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche poste dall'ufficio finanziario a fondamento dell'atto impositivo e perciò di poterle valutare nell'ottica della tutela degli interessi che pertengono alla procedura e, mediamente, alla collettività dei creditori.

Se, invece, sono iscritti a ruolo anche o esclusivamente crediti *non* aventi natura tributaria, (e tali sono quelli dovuti ad esempio, per contravvenzioni al Codice della Strada, per irrogazione di sanzioni non aventi natura tributaria, per contributi previdenziali), per questi ultimi bisogna operare una ulteriore verifica: se le cartelle sono state notificate prima della dichiarazione di fallimento direttamente al contribuente *in bonis* e sono ormai decorsi i termini per l'opposizione davanti al giudice ordinario competente, in tal caso la cartella è diventata definitiva ed il relativo credito non può essere più contestato dagli organi fallimentari, per cui esso va ammesso al passivo.

Se, invece, la cartella viene notificata dopo la dichiarazione di fallimento al curatore, questi non ha l'obbligo di proporre opposizione davanti al giudice ordinario (ad es: Giudice del Lavoro o giudice di Pace), perché si applica la normativa fallimentare sopra richiamata, la quale prescrive che qualunque pretesa di contenuto patrimoniale deve essere accertata davanti agli organi fallimentari attraverso la verifica dello stato passivo. Pertanto il giudice tributario, adito per una controversia che non ha ad oggetto tributi ovvero rapporti tra contribuente ed ente impositore, nel dichiarare il proprio difetto di giurisdizione deve indicare il giudice (ordinario, amministrativo, contabile) che ritiene munito di giurisdizione, davanti al quale le parti devono riassumere il processo entro il termine di tre mesi dalla definitività della pronuncia sulla giurisdizione, a pena di estinzione del processo (art. 59 l. n. 69/2009 che ha modificato il cod. proc. civ.).

Vale a dire che la notifica al curatore non comporta, in caso di mancata opposizione, la definitività del credito (non erariale), che deve essere sempre vagliato ed ammesso dal G.D., al pari di tutti gli altri crediti concorsuali.

9. *L'impugnabilità dell'estratto di ruolo da parte del curatore*

L'autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo costituisce un tema molto dibattuto in giurisprudenza, che ha dato luogo a diverse pronunce contrastanti, tanto che la relativa questione è stata rimessa⁴⁸ alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, che si sono ancora pronunciate con sentenza n. 19704 del 2.10.2015⁴⁹.

Una prima corrente giurisprudenziale era orientata nel senso della non ammissibilità del ricorso contro il ruolo, attesa la sua natura di "atto interno" all'Amministrazione, impugnabile solo per vizi propri e nei casi in cui sia notificato autonomamente rispetto alla cartella, assumendo per conseguenza natura impositiva.⁵⁰

Pertanto, secondo tale interpretazione, in difetto della notifica di un atto nel quale il ruolo fosse stato trasfuso, vi sarebbe stata la carenza di un interesse concreto ad attuale, *ex* articolo 100 cod. proc. civ., ad impugnare una imposizione che mai è venuta ad esistenza.

⁴⁸ La questione è stata rimessa alle Sezioni Unite con ordinanza interlocutoria dell'11 luglio 2014, n. 16055.

⁴⁹ In Giur. It., 2016, 1983.

⁵⁰ Cass. 19 marzo 2014, n. 6395; Cass. 15 marzo 2013, n. 6610; Cass. 20 marzo 2013, n. 6906.

Un secondo orientamento, invece, perveniva ad affermare con chiarezza l'autonoma impugnabilità del ruolo attraverso il suo "estratto", sulla premessa che proprio il d.lgs. n. 546/1992, all'articolo 19, prevede l'impugnabilità sia della cartella che del ruolo.⁵¹ L'estratto di ruolo sarebbe stato, quindi, autonomamente impugnabile in quanto altro non è che una riproduzione di una parte del ruolo.⁵²

Inoltre, a sostegno di tale tesi, si osservava che qualsiasi atto che porta a conoscenza del contribuente una pretesa fa sorgere immediatamente in capo al destinatario l'interesse *ex* articolo 100 cod. proc. civ. a chiarire, con una decisione idonea ad acquisire effetto non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e quindi ad invocare una tutela giurisdizionale.

Prima dall'attesa decisione dell'organo nomofilattico, si era anche rilevato come il dibattito in corso fosse destinato ad una specifica soluzione in considerazione del fatto che per la Cassazione, con orientamento oramai stratificato,⁵³ l'ammissione al passivo dei crediti tributari è richiesta dalle società concessionarie per la riscossione, come stabilito dall'art. 87, comma 2, DPR 29 settembre 1973, n. 602, nel testo introdotto dal d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, sulla base del semplice ruolo, senza che occorra, in difetto di espressa previsione normativa, anche la previa notifica della cartella esattoriale, salva la necessità, in presenza di contestazioni del curatore, dell'ammissione con riserva, da sciogliere poi ai sensi dell'art. 88, comma 2, del DPR n. 602 del 1973, allorché sia stata definita la sorte dell'impugnazione esperibile davanti al giudice tributario.⁵⁴

Si era, dunque, notato che, stante la sufficienza ai fini dell'ammissione allo stato passivo del mero ruolo, doveva ritenersi sempre possibile la contestazione del curatore e, quindi, l'impugnazione del ruolo da parte del curatore il quale, viceversa, sarebbe stato spogliato di ogni tutela. Non v'era dubbio, pertanto, che in un sistema, quale quello di verifica del passivo in sede concorsuale, in cui l'agente alla riscossione può far accertare il credito mediante produzione dell'estratto del ruolo, il curatore che intendesse contestare la pretesa tributaria fosse sempre legittimato all'autonoma impugnazione del ruolo medesimo, secondo quanto previsto dal d.lgs. n. 465 del 1992, art. 19, lett. d), senza alcuna necessità di attendere la previa notifica della cartella esattoriale.⁵⁵

⁵¹ Cass. 9 gennaio 2010, n. 724; Cass. 18 novembre 2008, n. 27385.

⁵² In argomento, cfr. BUONAURO, *Impugnabilità dell'estratto di ruolo nel processo tributario*, in *Gazzetta Forense*, 3/2014, p.140.

⁵³ Cass. 26 febbraio 2008, n. 5063; Cass. 31 maggio 2011, n. 12019; Cass. 14 marzo 2013, n. 6520; Cass. 15 marzo 2013, n. 6646; Cass. 17 marzo 2014, n. 6126, in *Il Fallimento*, 2014, 882, con nota riassuntiva di LA CROCE, *L'insinuazione al passivo dei crediti tributari dall'ermeneutica dell'apparenza alle antinomie irrisolte*; Cass., 25 febbraio 2015, n. 3876. Più recentemente, nello stesso senso cfr. Cass. 9 ottobre 2017, n. 23576.

⁵⁴ Cass. 17 marzo 2014, n. 6126.

⁵⁵ Cass. 9 dicembre 2014, n. 25863.

Ma se l'organo del fallimento è pienamente edotto della pretesa erariale con la comunicazione del ruolo contenuta nella domanda di ammissione, ha da quel momento⁵⁶ la possibilità, ai sensi dell'art. 19 del d. lgs. n. 465/92, di opporsi a detta pretesa impugnando il ruolo dinanzi alle competenti Commissioni Tributarie.

A conclusione di queste brevi osservazioni deve notarsi come la cassazione, con la citata sentenza n. 19704/2015, abbia concluso in modo parzialmente differente stabilendo che si può impugnare la cartella di pagamento della quale il curatore sia venuto a conoscenza a mezzo della domanda di ammissione allo stato passivo fondata sul ruolo. In seguito alla sentenza delle SU il curatore, cioè, non è legittimato ad impugnare l'estratto di ruolo, bensì la cartella indicata nell'estratto di ruolo assumendosi, in via principale, che essa non è stata mai notificata, con il conseguente verificarsi della decadenza dal potere impositivo, e, in via subordinata, che ove mai notificata, si è verificata la prescrizione tra la data di notifica e quella di insinuazione allo stato passivo⁵⁷. E ciò senza potersi tacere che, ad avviso di taluna dottrina⁵⁸, la sentenza a SU della cassazione avrebbe operato un vero e proprio ribaltone, escludendo in radice ogni possibile ammissione allo stato passivo fondata sul mero ruolo (non notificato al curatore).

In effetti, il cd. estratto ruolo – sulla cui scorta il concessionario pretende l'ammissione allo stato passivo – è un mero “documento” (“*un elaborato informatico..... contenente gli... estremi della cartella*”, quindi unicamente gli elementi di un atto impositivo) formato dal concessionario della riscossione che non contiene (né per sua natura può contenere) nessuna pretesa impositiva, né diretta né indiretta.

L'estratto di ruolo - ci ricordano ancora le Sezioni Unite - si distingue dal ruolo in quanto atto che, a differenza dell'altro - contemplato dagli artt. 10, lett. b), e 11 del DPR 602/73 - “*non è specificamente previsto da nessuna disposizione di legge vigente*”, ed è un atto formato in via unilaterale dal concessionario della riscossione, che non contiene nessuna pretesa impositiva, diretta o indiretta, essendo l'esattore carente del relativo potere.

Con la conseguenza, proseguono le Sezioni Unite, che detto documento è “*indiscutibilmente*” atto non impugnabile.

Dunque, la prova del credito, ai fini dell'insinuazione al passivo, non può essere data attraverso la mera produzione dell'estratto del ruolo.

⁵⁶ Cass. 9 dicembre 2014, n. 25863, secondo cui “*l'organo del fallimento è pienamente edotto della pretesa erariale con la comunicazione del ruolo contenuta nella domanda di ammissione e che, ai sensi del D.lgs. n. 465 del 1992, art. 19, ha da quel momento la possibilità di opporsi a detta pretesa impugnando il ruolo dinanzi alle competenti Commissioni Tributarie, senza alcuna necessità che gli venga previamente intimato il pagamento*”.

⁵⁷ Sulla questione va ricordato che, secondo Cass. SS. UU., 13 giugno 2017, n. 14648, in *www.ilfallimentarista.it*, con nota di Di NOSSE, “*Ove, in sede di ammissione al passivo fallimentare, sia eccepita dal curatore la prescrizione del credito tributario successivamente alla notifica della cartella di pagamento, viene in considerazione un fatto estintivo dell'obbligazione e, poiché trattasi di questione riguardante l'“an” ed il “quantum” del tributo, la giurisdizione sulla relativa controversia spetta al giudice tributario. Ne consegue che il giudice delegato deve ammettere il credito in oggetto con riserva, anche in assenza di una richiesta di parte in tal senso*”.

⁵⁸ Cfr. GRAZIANO, *Garantita al privato la facoltà di ottenere una tutela anticipata*, in Guida al diritto. Il sole 24 ore, n. 44/2015, 44.

Viceversa, il “ruolo” è un atto amministrativo impositivo (fiscale, contributivo o di riscossione di altre entrate allorché sia previsto come strumento di riscossione coattiva delle stesse) proprio ed esclusivo dell’ “ufficio competente” (cioè dell’ ente creditore impositore), quindi “atto” che, siccome espressamente previsto e regolamentato da norme legislative primarie, deve ritenersi tipico sia quanto alla forma che quanto al contenuto sostanziale.

Ed allora è il “ruolo” (non “l’estratto di ruolo”) a costituire il titolo per l’ammissione allo stato passivo, qui dovendosi precisare, con le Sezioni Unite, che: “il ruolo è atto che deve essere notificato e la sua notificazione coincide con la notificazione della cartella di pagamento; è atto impugnabile; il termine iniziale per calcolare i “sessanta giorni dalla data di notificazione dell’ atto impugnato” (fissati a espressa “pena di inammissibilità” dalla prima parte del medesimo art. 21 per l’impugnazione di qualsiasi “atto impugnabile”) coincide con quello della “notificazione della cartella di pagamento”; entro il suddetto termine pertanto il debitore, giusta i principi generali, a seconda del suo interesse, può impugnare entrambi gli atti (“ruolo” e “cartella di pagamento”) contemporaneamente ovvero anche solo uno dei due che ritenga viziato, con l’ovvio corollario che la nullità di un atto non comporta quella degli atti precedenti né di quelli successivi che ne sono indipendenti e quindi che la nullità della cartella di pagamento non comporta necessariamente quella del ruolo mentre la nullità del ruolo determina necessariamente la nullità anche della cartella, questa essendo giuridicamente fondata su quel ruolo e, pertanto, “dipendente” dallo stesso”.

Né potrebbe argomentarsi, in senso diverso, dalla possibilità riconosciuta dalla citata sentenza a SU dell’impugnazione degli atti indicati nell’estratto di ruolo che il contribuente (qui il curatore) dichiara di aver conosciuto mercé la consegna (i.e., la trasmissione a mezzo pec) dell’estratto.

Ammettere il credito del concessionario con riserva all’esito del giudizio innanzi al giudice tributario significherebbe infatti, in presenza di vizi della pretesa tributaria, onerare il curatore dell’impugnazione (innanzi al giudice munito di giurisdizione) delle cartelle indicate negli estratti di ruolo in qualche modo “al buio”: ossia senza sapere se poi, nel giudizio così instaurato, verrà fornita prova dell’avvenuta notifica delle cartelle al fallito e, per questa via, precluso l’esame delle doglianze sollevate dal fallimento.

E ciò in contrasto (non solo con il principio di ragionevole durata del processo, ma anche) con il superiore principio di economia dei mezzi processuali che impone al creditore di depositare (al fine di evitare un inutile giudizio) già nella fase di verifica dei crediti innanzi al giudice delegato (e non solo nel giudizio tributario) le relate di notifica delle cartelle indicate negli estratti di ruolo che il curatore dichiara di aver conosciuto solo perché indicate nel citato documento anche in ossequio al principio di uguaglianza, dal punto di vista della ragionevolezza⁵⁹, e di leale e corretta collaborazione tra le parti (v. art. 10, comma 1, l. n. 212/2000, successivo al DPR n. 112/1999).

⁵⁹ Il parametro della ragionevolezza, viene da sempre sistematicamente utilizzato dalla Corte costituzionale per vagliare la conformità delle leggi alla Costituzione, talvolta in stretta connessione con il principio di

Collaborazione tra le parti, principio di economia processuale, di uguaglianza e di ragionevole durata del processo che dovrebbero suggerire al concessionario di provare (innanzi al giudice delegato ovvero in questa sede) la rituale notifica delle cartelle richiamate negli estratti di ruolo, essendo sul punto sorta specifica contestazione da parte degli organi della procedura.

10. *L'esdebitazione del fallito ed i crediti tributari*

Questione diversa è quella dell'incidenza sul rapporto tributario della cd. esdebitazione.

L'esdebitazione è un beneficio, previsto dalla legge fallimentare, che consente all'imprenditore - persona fisica - dichiarato fallito, di potersi "*liberare*" dei debiti che residuano nei confronti dei creditori non soddisfatti dopo la chiusura del fallimento.

Più precisamente, l'art. 142 l. fall. (così come introdotto dal d.lgs. n. 5/2006), prevede che, a determinate condizioni, il cui accertamento rientra nelle competenze del Tribunale fallimentare, "*il fallito persona fisica è ammesso al beneficio della liberazione dai debiti residui nei confronti dei creditori concorsuali non soddisfatti*".

Pertanto, al ricorrere di determinati requisiti⁶⁰, il Tribunale, con il decreto di chiusura del fallimento o su ricorso del debitore può concedere l'esdebitazione, dichiarando *inesigibili* i debiti non soddisfatti integralmente che, in tal modo, vengono estinti.

In ragione di ciò i creditori non potranno richiedere il pagamento di interessi, né potranno pretendere dal debitore il pagamento di debiti residui di cui erano titolari, ammessi allo stato passivo, che il fallito non è stato in grado di soddisfare integralmente, né di quei debiti anteriori alla procedura di fallimento, di cui erano titolari i

uguaglianza di cui all'art. 3 (sul rapporto fra uguaglianza e ragionevolezza v. Corte cost., 28 marzo 1996, n. 89, in Giust. Pen., 1996, I, 206. Da ultimo, v. Corte cost., 5 aprile 2012, n. 78, in *Contratti*, 2012, 445), ma talaltra come parametro a sé stante: cfr., fra le tante, Corte cost., 19 luglio 2000, n. 299, in Giust. Civ., 2000, I, 3082, che ha giudicato incostituzionale, per violazione del principio di ragionevolezza, una certa previsione di legge in quanto incongrua rispetto alle finalità che con essa si volevano perseguire.

⁶⁰ I requisiti che devono sussistere al fine della concessione dell'esdebitazione sono di carattere oggettivo e soggettivo. Devono, infatti, essere soddisfatti alcuni requisiti *oggettivi*, quali: (i) la procedura fallimentare deve essere stata dichiarata chiusa per effetto della ripartizione dell'attivo risultante dal fallimento attraverso un piano di riparto (condizione, questa, che può essere soddisfatta anche quando la chiusura del fallimento è stata determinata dal mancato deposito di domande di ammissione al passivo oppure in ragione del pagamento totale dei crediti); (ii) i creditori concorsuali devono inoltre essere stati, almeno in parte, soddisfatti. Inoltre, è richiesto il rispetto di alcuni requisiti *soggettivi*, poiché il beneficio dell'esdebitazione può essere concesso solo agli imprenditori che abbiano improntato il proprio comportamento a principi di correttezza e di trasparenza nei confronti della procedura fallimentare; l'imprenditore infatti: (i) deve aver cooperato con gli organi della procedura fallimentare, mettendo a disposizione tutte le informazioni e la documentazione necessaria ad accertare lo stato d'indebitamento della fallita; (ii) non deve aver ritardato o contribuito a ritardare lo svolgimento della procedura fallimentare; (iii) deve aver consegnato al curatore fallimentare tutta la corrispondenza riguardante i rapporti compresi nel fallimento; (iv) non deve aver rappresentato una situazione contabile dell'impresa fallita diversa dalla realtà, attraverso comportamenti diretti a distrarre l'attivo dal patrimonio dell'impresa oppure esponendo passività inesistenti; (v) non deve aver beneficiato di esdebitazione nei dieci anni precedenti.

creditori che non hanno depositato domanda di ammissione al passivo (in tal caso, però, l'esdebitazione opera solo per la sola eccedenza alla percentuale attribuita nel concorso ai creditori di pari rado).

Restano, invece, esclusi dall'esdebitazione, come sancito dall'art. 142, terzo comma, l. fall:

a) i debiti relativi agli obblighi di mantenimento e alimentari e, comunque, le obbligazioni derivanti da rapporti estranei all'esercizio dell'impresa;⁶¹

b) i debiti per il risarcimento dei danni da fatto illecito extracontrattuale, nonché le sanzioni penali ed amministrative di carattere pecuniario che non siano accessorie a debiti estinti.

Come evidenziato dalla giurisprudenza più recente,⁶² emerge fin da una prima lettura, che i crediti tributari non siano esplicitamente esclusi dall'esdebitamento; osservazione, questa, non priva di rilievo, atteso che in altre disposizioni il legislatore si è preoccupato di dettare specifiche disposizioni attinenti ai crediti tributari (cfr. art. 182 *ter*, l. fall.).

Inoltre, occorre rilevare che il regime dei debiti tributari è regolato dalla L.3/2012 (come modificata ed integrata dal DL 179/2012 conv. in l. 212/2012), la quale ha riconosciuto l'operatività del principio di "esdebitamento" anche nei confronti di soggetti non contemplati dalla legge fallimentare.

Orbene, per escludere dall'ambito applicativo dell'esdebitazione i crediti tributari, si potrebbe sostenere che le obbligazioni tributarie sarebbero "estranee all'esercizio dell'impresa" in quanto sarebbero collegate all'esercizio dell'impresa da un rapporto meramente occasionale;

Al riguardo, occorre tener conto del significato letterale dell'espressione adoperata dal legislatore; in questa ottica è necessario dare un contenuto al concetto di "rapporti estranei all'esercizio dell'impresa".

Si è in presenza di una locuzione che si comprende *a contrario*, considerando, cioè, cosa si intenda per rapporti inerenti all'esercizio dell'impresa.

Per tradizione, con tale locuzione il legislatore si riferisce alle obbligazioni che un soggetto assume nella qualità di imprenditore.

Esse, di regola, sorgono a seguito della stipulazione dei c.d. contratti di impresa (già conosciuti dal codice di commercio del 1882 come "atti di commercio"), vale a dire quei contratti che l'imprenditore conclude per finalità di impresa, ossia allo scopo di procurarsi i fattori della produzione (contratti con i fornitori, contratti di lavoro subordinato ed in genere di collaborazione), ovvero per assicurarsi il guadagno dell'attività (contratto di vendita, appalto, ed altri).

⁶¹ La lettera a) è stata così modificata dal d.lgs. n. 169/2007, art. 10, comma 1, a decorrere dal 1 gennaio 2008 (in precedenza si parlava dei crediti "non compresi nel fallimento ai sensi dell'art. 46", ma si può ritenere che la modifica abbia avuto una portata meramente interpretativa).

⁶² Cass., ord. interlocutoria, 30 ottobre 2014, n. 23129.

Se si tiene conto di ciò, non potrà che concludersi nel senso che i debiti estranei all'esercizio dell'impresa sino quelle obbligazioni che non rispondono alla finalità imprenditoriale, vale a dire che non sono assunte con finalità di produzione dei beni e servizi e di successiva collocazione degli stessi sul mercato.

Secondo una singolare ed isolata interpretazione, tra questi rientrerebbero i debiti tributari in quanto il debito tributario non sarebbe assunto in ragione della qualità di imprenditore rivestita dal debitore, né con finalità di impresa, poiché, sarebbe un debito che grava su tutti i cittadini e la cui finalità è quella di concorrere alla spesa pubblica (secondo quanto espressamente sancito dall'art. 53 Cost.).

Il debito tributario, dunque, secondo tale impostazione, può sorgere *"in occasione"* dell'attività di impresa, ma non è un debito *"inerente"* all'attività di impresa e, pertanto, dovrebbe ritenersi ricompreso nei *"rapporti estranei all'esercizio dell'impresa"* di cui all'art. 142, comma 3, lett. a)".

Tale tesi, come osservato anche dalla Suprema Corte, non può essere avallata atteso che sussistono indubbiamente oneri tributari (e piuttosto rilevanti) che sicuramente sono *"derivanti da rapporti non estranei all'esercizio dell'impresa. Fra questi rientrano sicuramente IVA ed IRAP che sono dovute proprio e soltanto perché le operazioni economiche da cui scaturiscono costituiscono esercizio dell'impresa (diverso è il caso dell'IMU su una casa di abitazione)"*.⁶³

Né pare possibile, per escludere dall'ambito applicativo dell'esdebitazione i crediti tributari, invocare l'art. 53 Cost. e quindi la inderogabilità dei crediti tributari in quanto espressione del dovere di ogni soggetto di concorrere alle spese pubbliche, il che condurrebbe *"ad una dichiarazione di incostituzionalità di tutta la normativa sull'esdebitamento e in fondo di tutta una prassi legislativa che previsto la "definizione agevolata", o addirittura l'abbandono di crediti tributari"*.⁶⁴

È difficile, infatti, individuare un qualche credito cancellato dall'esdebitamento che non goda di tutela costituzionale (è ad esempio ovvio che ne godono i crediti del lavoratore).

Ciò che occorre tenere in considerazione è che l'esdebitazione si pone come un *"aiuto"* che permette all'imprenditore fallito di poter avviare una nuova attività di impresa senza dover sopportare il peso di debiti residui derivanti dal fallimento ormai chiuso, poiché vengono, di fatto, azzerate tutte le posizioni debitorie fallimentari.

Il legislatore, dunque, in vista di un bilanciamento di interessi (e disposizioni costituzionali) contrapposte, sacrifica i diritti dei creditori, in ragione dell'obiettivo di consentire al fallito incolpevole (ed in genere a tutti gli indebitati) di riprendere la propria attività economica senza il timore di dover versare quasi tutto il percepito ai creditori.

⁶³ Cass. , n. 23129/2014, *cit.*

⁶⁴ Cass. , n. 23129/2014, *cit.*

In conclusione, dunque, può pacificamente affermarsi che le obbligazioni tributarie non sono escluse dall'esdebitazione, per cui il fallito che abbia beneficiato della liberazione dai debiti residui, cui il decreto di cui all'art. 142 l. fall., non è più tenuto al pagamento delle somme dovute nei confronti dell'erario.

11. Il fallimento di società di persone

Se il fallimento concerne una società di persone, i principi esposti valgono sia per la società che per i soci illimitatamente responsabili dichiarati anch'essi falliti.

Il principio in base al quale il soggetto legittimato ad agire per gli atti emessi nei confronti di una società è il legale rappresentante della stessa, comporta che in caso di fallimento legittimato a proporre ricorso è il curatore fallimentare, e non anche i soci.

Pertanto è consentito ai singoli soci (non amministratori) di proporre il ricorso non avverso l'atto che riguarda la società, bensì avverso e soltanto quegli atti che li riguardano personalmente (ad esempio, accertamento del maggior reddito IRPEF da imputazione *pro quota* degli utili societari).

Va, però considerato che il ricorso tributario proposto, anche avverso un solo avviso di rettifica, da uno dei soci o dalla società riguarda inscindibilmente sia la società che tutti i soci - salvo il caso in cui questi prospettino questioni personali -, sicché tutti questi soggetti devono essere parte dello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi, configurandosi un caso di litisconsorzio necessario originario. Tale regola, applicabile nell'ipotesi di società *in bonis*, affievolisce, nell'ipotesi di avviso di accertamento notificato al curatore del fallimento di società di persone, estendendosi la rappresentanza processuale del curatore a tutte le controversie relative ai rapporti compresi nel fallimento, così che, essendo egli libero di agire nell'interesse di ciascun soggetto rappresentato e, dunque, sia della società, che dei suoi soci, l'integrità del contraddittorio viene ad essere garantita dall'unicità del curatore.⁶⁵

Nel caso in cui un avviso di accertamento relativo ad imposte sui redditi sia notificato ad una società in accomandita semplice che abbia cessato l'attività senza fase di liquidazione, e quindi senza nomina di un liquidatore, la legittimazione all'impugnazione può essere riconosciuta al socio accomandatario, in via eccezionale, anche se quest'ultimo sia stato dichiarato fallito in proprio, dovendo ritenersi - alla luce di un'interpretazione sistematica dell'art. 43 l. fall. e dell'art. 10 d.lgs. n. 546/1992, conforme ai principi costituzionali del diritto alla tutela giurisdizionale ed alla difesa - che egli conservi la rappresentanza legale della società, non essendo individuabile in tempo utile alcun soggetto in grado

⁶⁵ Cass. 17 dicembre 2010, n. 25616.

di rappresentarla in giudizio, e non potendo negarsi il suo interesse all'impugnazione, avuto riguardo alla necessaria ricaduta degli esiti dell'accertamento a suo carico ed a carico degli altri soci, ai sensi dell'art. 5 del TUIR.⁶⁶

12. Rapporti tra processo tributario ed altre procedure concorsuali: in particolare, il concordato preventivo

Lo spossessamento consegue unicamente alla dichiarazione di fallimento, ovvero alla L.C.A. ed alla A.S., ma non trova applicazione in pendenza di una procedura di concordato preventivo, in cui l'imprenditore non perde la propria capacità processuale.

Pertanto, se il ricorso alla CTP deve essere proposto da un imprenditore, individuale o collettivo, che abbia presentato una domanda di ammissione al C.P., specie se 'in bianco' (preconcordato), non sorgono particolari problemi, perché egli gode ancora del completo esercizio dei propri diritti, e non vi è ancora alcun soggetto che possa agire in sua vece. Anche dopo l'ammissione al C.P. da parte del Tribunale, e quindi con la nomina del Commissario Giudiziale, non sorgono dubbi sulla titolarità del diritto d'azione, che permane in capo all'imprenditore.

Infatti, il debitore ammesso al concordato preventivo subisce uno "*spossessamento attenuato*", in quanto conserva l'amministrazione e la disponibilità dei propri beni, salve le limitazioni connesse alla natura stessa della procedura, e, di conseguenza, la legittimazione processuale; manca nel concordato una previsione analoga a quella dettata dall'art. 43 l.fall. per il fallimento. Perciò egli mantiene la legittimazione processuale per tutti gli atti che attengono al suo patrimonio, ivi compresi quelli tributari⁶⁷ ed è pertanto legittimato ad impugnare gli atti nei suoi confronti.⁶⁸

L'avviso di accertamento tributario emesso nei confronti di società ammessa al concordato preventivo con cessione dei beni deve essere, pertanto, notificato al rappresentante legale e non al commissario liquidatore, atteso che il debitore concordatario è l'unico legittimato passivo in ordine alla verifica dei crediti dopo l'omologazione del concordato, sussistendo la legittimazione del liquidatore solo nei giudizi relativi a rapporti obbligatori sorti nel corso ed in funzione delle operazioni di liquidazione.⁶⁹

Si discute se sia necessaria o meno l'autorizzazione del g.d. ai sensi dell'art. 167 l.fall.

Dopo l'omologazione del concordato, le tesi sul punto non sono univoche; si ritiene che se si tratta di una controversia relativa a beni e rapporti non ricompresi nel C.P.,

⁶⁶ Cass. 25 giugno 2009, n. 14980.

⁶⁷ Cass. 8 giugno 2011, n. 12422, in Riv Giur. Trib. 2011, 1065, con nota, a seguire, di ZENATI, *La soggettività tributaria durante la procedura di concordato preventivo resta al debitore*.

⁶⁸ *Ex plurimis* Cass. 16 marzo 2007, n. 6211.

⁶⁹ Cass. 10 giugno 2009, n. 13340.

nel senso che non formano oggetto della proposta concordataria, permane la legittimazione in capo al contribuente; se invece tali rapporti ineriscono alla proposta, e sono quindi oggetto di godimento, di cessione o di garanzia per il soddisfacimento dei creditori, si ritiene che vi sia la legittimazione, anche concorrente, del Commissario, giudiziale o liquidatore, ad agire per la tutela di tali diritti, almeno in qualità di intervenore nel processo.

Più precisamente, anche in caso di omologa di un concordato con cessione dei beni, al debitore in C.P. è riconosciuta la legittimazione attiva volta all'accertamento negativo dei diritti di credito da altri pretesi. Maggiori discussioni ha dato luogo la questione relativa alla legittimazione passiva nei giudizi aventi ad oggetto crediti vantati da terzi nei confronti del debitore: la questione è stata risolta dalla sentenza delle Sezioni Unite del 28 maggio 1987 n. 4779, che ha così deciso *“A seguito dell'omologazione del concordato preventivo con cessione “pro solvendo” dei beni, si determina, rispetto ai crediti concordatari, la scissione fra titolarità del debito, che resta all'imprenditore, e legittimazione all'adempimento, che compete al liquidatore. Pertanto, nella controversia promossa dal creditore, per sentir accertare il carattere concordatario delle proprie ragioni, i predetti soggetti assumono la qualità di litisconsorti necessari, anche agli effetti dell'art. 102, comma 2, cod. proc. civ.”*.

Mette conto segnalare, infine, che il commissario liquidatore di un concordato preventivo con cessione dei beni (secondo la disciplina previgente alla modifica di cui al d.lgs. 9 gennaio 2006, n. 5) che, nell'esercizio del proprio ufficio, stipuli un contratto di vendita immobiliare non è soggetto passivo dell'INVIM ai sensi dell'art. 4 del DPR 26 ottobre 1972, n. 643, dovendo egli qualificarsi come mandatario dei creditori per la liquidazione dei beni del debitore, il quale rimane nella piena proprietà dei beni venduti, con l'assunzione della posizione di parte in senso sostanziale in tutti gli atti concernenti il suo patrimonio, nonché nei rapporti tributari a lui direttamente facenti capo.⁷⁰

⁷⁰ Cass. , 13 dicembre 2013, n. 27897.

L'iva in eccesso non si può detrarre

Salvatore Forastieri

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Applicazione dell'IVA in misura superiore a quella dovuta – 3. IVA non dovuta sulle operazioni ad esportatori abituali – 4. L'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate – 5. L'interpretazione della Corte di Cassazione – 6. Mancanza del diritto alla detrazione – 7. Il rimborso – 8. La procedura di variazione – 9. Conclusioni

1. Premessa

Come è noto, uno dei principi fondamentali sul quale si basa il meccanismo di applicazione dell'IVA è quello della rivalsa e della detrazione (articoli 18 e 19 del DPR 26 ottobre 1972 n.633), un sistema che, obbligando il cedente o prestatore ad emettere fattura con addebito dell'IVA e consentendo al cessionario o committente di portare in detrazione la stessa imposta, permette di evitare il così detto "effetto di cumulo" assicurando in questo modo la neutralità dell'IVA e la possibilità di conoscere attraverso la fattura, in qualunque momento, l'entità del tributo che grava sull'operazione.

Capita, però, che il contribuente, magari a causa di una errata interpretazione delle disposizioni, applica l'imposta in misura maggiore rispetto a quella prevista, indicando un'aliquota più alta, oppure fa pagare l'IVA pur trattandosi di operazione esente.

Un atteggiamento, quest'ultimo, che nella maggior parte dei casi non è finalizzato all'evasione, bensì ad evitare il rischio che l'Amministrazione Finanziaria, seguendo un'interpretazione diversa da quella adottata dal contribuente, possa pretendere un maggiore ammontare d'IVA con le conseguenti sanzioni.

In pratica, qualche volta si preferisce pagare di più, anche in considerazione del fatto che la maggiore imposta, in definitiva, non viene a gravare sul cessionario o committente qualora quest'ultimo abbia la possibilità di portarla in detrazione.

Un comportamento il quale, tuttavia, secondo l'interpretazione prevalente, compresa quella dell'Unione Europea, non viene considerato corretto.

2. *Applicazione dell'IVA in misura superiore a quella dovuta*

Applicare l'imposta considerando imponibile l'operazione quando quest'ultima è "esente" è sicuramente sbagliato. In questo caso, infatti, colui il quale ha eseguito l'operazione, aumentando la parte del volume d'affari imponibile a danno di quello esente, può dar luogo ad un *pro rata* di detraibilità (art. 19 bis DPR 633/72) maggiore di quello che sarebbe dovuto essere, con l'ottenimento di una detrazione maggiore di quella spettante.

Lo stesso comportamento, invece, appare meno scorretto (forse sarebbe meglio dire sostanzialmente corretto) quando l'operazione è imponibile o comunque è una operazione di quelle che, in linea generale, non limitano il diritto alla detrazione (come nel caso di operazioni non imponibili), oppure quando l'errore è consistito solo nell'applicare un'aliquota maggiore di quella prevista per il tipo di operazione posta in essere.

3. *IVA non dovuta sulle operazioni ad esportatori abituali*

Il comportamento non appare particolarmente irregolare dal punto di vista sostanziale nemmeno quando si applica l'imposta pur in mancanza dell'obbligo, come nel caso del fornitore dell'esportatore abituale il quale, senza apparente giustificazione, non tiene conto della richiesta di non applicazione dell'IVA fatta del suo cliente con la "lettera d'intento" ed addebita l'imposta con l'aliquota propria del bene ceduto o del servizio prestato.

C'è da dire, in verità, che in casi del genere, escluso sempre quello in cui il contribuente considera imponibili o non imponibili operazioni che invece sono esenti, grazie allo stesso meccanismo applicativo dell'IVA ed al così detto "effetto di recupero", l'Erario non subisce alcun danno dall'errore, anzi può risultare avvantaggiato dal fatto di ricevere un maggiore versamento da parte del cedente o prestatore al quale farà seguito, solo in un secondo momento, la corrispondente detrazione da parte del cessionario o committente.

Ma, anche in questo caso, come già detto, l'interpretazione prevalente è quella di considerare sempre sbagliata questa impostazione.

4. *L'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate*

Nel caso di fatturazione con IVA da parte del fornitore dell'esportatore abituale, l'Agenzia delle entrate, con Circolare n. 8/E del 13 marzo 2009, ha pure affermato che "l'esportatore abituale ha la facoltà (non l'obbligo) di avvalersi dell'agevolazione in parola. Tuttavia, se l'esportatore comunica al cedente/prestatore di volersene avvalere, quest'ultimo ha l'obbligo di conformarsi alla richiesta".

Una interpretazione, quest'ultima, pure molto discutibile, perché non pare si possa considerare *tout court* "obbligatoria", con conseguenze come quelle ipotizzate dall'Agenzia delle Entrate, la non applicazione dell'IVA nei confronti di un esportatore abituale che ne abbia fatto richiesta.

In realtà la tesi dell'Amministrazione Finanziaria, in questo caso, come in tanti altri casi, segue un criterio che privilegia la tesi più formalistica e cautelativa (per l'Amministrazione), senza tener conto delle indicazioni della Corte di Giustizia Europea che prescrivono l'applicazione di sanzioni sempre proporzionate all'effettiva gravità del comportamento omissivo del contribuente e delle conseguenti modifiche apportate, con il D. lgs. 158/2015, al sistema sanzionatorio amministrativo tributario, come nella parte che riguarda la violazione per erronea applicazione dell'IVA in presenza di operazioni soggette al *reverse-charge*, derubricata da violazione sostanziale a violazione formale e punibile, quando viene esclusa la mala fede, con una sanzione in misura fissa (da 500 a 20.000 Euro), oppure nella parte che riguarda la fatturazione in regime di non imponibilità nei confronti dell'esportatore abituale, senza venire preventivamente in possesso della "lettera d'intento" e senza avere preventivamente verificato la presentazione della relativa dichiarazione telematica (da 250 a 2.000 Euro).

5. L'interpretazione della Corte di Cassazione

In genere, comunque, nel caso di applicazione dell'IVA in misura superiore al dovuto, anche la Corte di Cassazione risulta favorevole all'interpretazione dell'Amministrazione Finanziaria.

I Giudici di legittimità, infatti, diverse volte (si vedano le sentenze SS. UU. n. 5733 del 10 giugno 1998, SS.UU. n. 208 del 14 maggio 2001, n.8783 del 27 giugno 2001, n. 3306 del 19 febbraio 2004 e n. 21214 del 6 agosto 2008) e, più recentemente, con la n. 17173 del 26 agosto 2015, allineandosi all'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia Europea, hanno negato il diritto del cessionario o committente, che ha pagato per rivalsa al fornitore o al prestatore del servizio l'Iva addebitata in misura superiore a quella prevista dalla legge, di detrarre l'importo pagato a causa dell'errore commesso dalla controparte.

In pratica, la detrazione viene ammessa solo quando l'imposta è dovuta e la sua rivalsa obbligatoria. Così risulta dalla Sentenza *Genius Holding*, Causa C-342/87 del 13 dicembre 1989 della Corte di Giustizia Europea.

La questione di cui alla sentenza della Cassazione del 26 agosto 2015 riguardava, in particolare, l'applicazione dell'IVA da parte di un contribuente il quale aveva addebitato al cliente l'imposta nella misura del 20% anziché nella misura corretta del 4%, non mancando, tuttavia, di versare all'Erario tutta l'imposta percepita dal cliente.

Quest'ultimo aveva detratto tutta l'IVA pagata, ma l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate aveva proceduto al recupero notificando l'accertamento.

Secondo l' Agenzia, infatti, trattandosi di una prestazione con aliquota ridotta (4% – edilizia agevolata), l' imposta detraibile non poteva eccedere tale misura mentre per la differenza il committente avrebbe dovuto rivolgersi al suo prestatore per ottenere la restituzione di quanto pagato in più.

Contro l' avviso è stato proposto il ricorso in Commissione Tributaria, ma nell' ultimo grado di giudizio la Corte di Cassazione ha dato ragione al fisco, confermando definitivamente l' accertamento notificato dall' ufficio dell' Agenzia delle Entrate.

Secondo i Supremi Giudici, infatti, il cedente (o prestatore) è, da un lato, il soggetto legittimato a chiedere all' Amministrazione finanziaria il rimborso dell' imposta erroneamente pagata in più e, dall' altro, quello tenuto a rimborsare al cessionario (o committente) quanto da lui stesso addebitato illegittimamente.

Praticamente, dall' operazione scaturiscono tre rapporti: due di diritto tributario riguardanti l' obbligo del versamento da parte del cedente ed il diritto di detrazione da parte del cessionario; il terzo, di diritto privato, riguardante il diritto del cessionario ad ottenere la restituzione di quanto pagato in più.

6. *Mancanza del diritto alla detrazione*

Secondo la Cassazione, il principio di neutralità dell' IVA, infatti, “non consente al soggetto passivo, quando anche in buona fede, di portare il detrazione una imposta in tutto o in parte non dovuta, e ciò in base al principio ripetutamente affermato dalla corte di Giustizia secondo cui la neutralità della imposta opera sul piano effettivo e non meramente formale, dovendo essere versate ovvero detratte – o potendo integrare crediti per eccedenza chiesti a rimborso – soltanto quelle imposte che risultino realmente dovute, tali non potendo ritenersi le imposte erroneamente ed indebitamente corrisposte in rivalsa od all' Erario, che possono dare luogo esclusivamente a pretese restitutorie da indebito da parte del cedente / prestatore, ovvero anche da parte del cessionario / committente del servizio, ma nella peculiare ipotesi di impossibilità od estrema difficoltà di recupero dell' emittente la fattura dell' importo indebitamente versato in rivalsa”.

Si tratta di una interpretazione conforme all' impostazione della Corte di Giustizia Europea la quale, oltre che con la citata sentenza *Genius Holding* e con altre dello stesso tenore, con la sentenza del 5 marzo 2007, causa C – 35/05, ha affermato pure che appare corretta, e quindi compatibile con la sesta direttiva (77/388/CEE) una legislazione nazionale che stabilisce che “soltanto il prestatore di servizi è legittimato a chiedere il rimborso delle somme indebitamente versate alle autorità tributarie a titolo di IVA, mentre il destinatario dei servizi può esercitare un' azione civilistica di ripetizione dell' indebito nei confronti del prestatore”.

Quindi, riassumendo, in base all'orientamento della UE e della Corte di Cassazione, in caso di applicazione dell'IVA in misura superiore a quella dovuta, la detrazione non è consentita ed il cedente o prestatore è l'unico soggetto legittimato a chiedere la restituzione dell'imposta versata in più.

7. Il rimborso

Questa richiesta di pagamento, comunque, non costituisce una normale domanda di rimborso di cui agli articoli 30 e 38 bis del D.P.R. 633.

Questo tipo rimborso, infatti, rientra tra le ipotesi di restituzione di somme versate in più di cui al secondo comma dell'art.21 del D. lgs. 546 del 31 dicembre 1992 (sul contenzioso tributario), la cui domanda non può essere presentata oltre il termine di due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto.

Trascorso tale termine, pertanto, la possibilità per il cedente o prestatore di recuperare l'imposta pagata in misura eccedente quella dovuta viene meno.

Resta ferma, invece, la possibilità per il cessionario o committente, che ha pagato per rivalsa un ammontare di IVA maggiore di quella dovuto, di richiedere all'altra parte la restituzione di quanto da lui indebitamente pagato in fattura, seguendo i termini e la procedura previsti dal Codice civile. Si tratta, in pratica, dell'azione di ripetizione dell'indebitato di cui all'art. 2033 cod. civ., un'azione personale, soggetta al termine di prescrizione decennale.

Tale azione, secondo l'interpretazione della Cassazione (vedasi la sentenza n. 208 del 14 maggio 2001) può essere esperita dal cessionario o committente non solo quando quest'ultimo è un imprenditore, artista o professionista e, quindi, soggetto passivo IVA, ma anche quando si tratta di consumatore finale.

In quest'ultimo caso, sempre secondo la Corte di Cassazione (sentenza n. 9191 SS.UU. del 4 maggio 2005), la controversia esula dalla competenza delle Commissioni Tributarie rientrando, invece, nella giurisdizione del giudice ordinario.

C'è da dire, pure, che con sentenza n. 20752 del 31 luglio 2008 delle Sezioni Unite della stessa Corte e con le successive sentenze nn. 355 del 13 gennaio 2010 e 18425 del 26 ottobre 2012, nonché, più recentemente, con la Sentenza della Sezione tributaria della medesima Corte di Cassazione n. 24923 del 6 dicembre 2016, è stato affermato il principio secondo il quale "il cessionario che acquisisce beni nell'esercizio di un'impresa, a differenza del mero consumatore finale, è egli stesso un soggetto attivo nel rapporto Iva; e come tale può chiedere direttamente all'erario il rimborso delle somme indebitamente versate (e ad esso erario pervenute)".

Quindi, anche il cessionario o committente, che ha pagato per rivalsa al suo fornitore un'imposta maggiore di quella dovuta e che non ha potuto esercitare il diritto alla

detrazione oppure ha subito l'accertamento dell'Ufficio fiscale per il recupero dell'imposta già detratta, ha la possibilità di chiedere il rimborso all'Ufficio fiscale, ma solo se lo stesso cessionario o committente è soggetto passivo d'IVA.

Infatti, come risulta dalla citata sentenza n. 24923/2016, agli imprenditori, agli artisti ed ai professionisti, ai soggetti cioè che rientrano nel campo di applicazione dell'IVA, "si applica un insieme di disposizioni che li qualificano come soggetti di imposta legittimati a introdurre avanti al giudice tributario ogni controversia utile ai fini della determinazione degli obblighi e dei pesi che su di essi gravano. Ciò in quanto l'operatore economico che versa l'Iva dovuta su beni e servizi acquistati ai fini dell'esercizio della sua attività, si inserisce in un complesso sistema di trasferimento "a cascata" dell'Iva che tendenzialmente mira a far sì che l'Iva non incida sull'operatore stesso, ma si trasferisca sul consumatore finale. In questo quadro l'operatore economico è titolare di diritti e di pretese che godono di tutela avanti al Giudice tributario, e che hanno ad oggetto la corretta applicazione dell'imposta".

Un orientamento giurisprudenziale, quest'ultimo, che probabilmente rende meno traumatico per il cessionario o committente la contestazione dell'Ufficio fiscale riguardante la violazione per indebita detrazione di un'imposta non dovuta.

Qui, però, si innesca la questione della nota di variazione.

8. *La procedura di variazione*

La Cassazione, infatti, nella sua giurisprudenza, non ha fatto alcun cenno alla procedura di variazione prevista dall'articolo 26 del ripetuto DPR 633/1972. Tale procedura consente al soggetto che ha emesso la fattura, di correggere l'errore eseguendo uno storno, totale o parziale, dell'imponibile e dell'imposta erroneamente addebitata in più. Evidentemente, nel caso oggetto della citata sentenza, tale procedura non era stata attivata dal contribuente, probabilmente perché quando l'Agenzia delle entrate ha contestato l'applicazione dell'IVA in misura maggiore di quanto dovuto ed la conseguente indebita detrazione, era già trascorso il termine utile per poterla effettuare.

Giova ricordare che l'articolo 26 del decreto istitutivo dell'IVA prevede le ipotesi di variazione dell'imponibile e dell'imposta sia in aumento (primo comma), sia in diminuzione (secondo e terzo comma). Nel primo caso la variazione è obbligatoria e non è assoggettata ad alcun termine. La variazione in aumento si realizza attraverso l'emissione di una ulteriore fattura contenente l'indicazione del maggiore imponibile e la corrispondente maggiore imposta. Nell'altro caso, ossia in diminuzione, la variazione è solo facoltativa e, qualora si verifichi in dipendenza di sopravvenuto accordo tra le parti oppure per rettificare inesattezze della fatturazione (quelle che hanno dato luogo all'applicazione del 7° comma dell'art.21 che obbliga al versamento dell'imposta addebitata in più), non può essere effettuata dopo il decorso di un anno dalla data di effettuazione dell'operazione.

Per porre in essere la variazione in diminuzione, il cedente il bene o il prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione, ai sensi dell'art.19, l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25. Contemporaneamente, il cessionario o committente che abbia già registrato l'operazione sul registro degli acquisti deve registrare la variazione a norma degli articoli 23 (registro fatture emesse) o 24 (registro dei corrispettivi), salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa. Praticamente, vengono poste in essere due registrazioni speculari che hanno lo scopo di stornare la registrazione (o la parte di essa) errata ripristinando in contabilità l'esatto ammontare dell'operazione effettuata.

Nel caso trattato dalla Corte di Cassazione, come si diceva prima, il contribuente probabilmente non aveva avuto la possibilità di eseguire la variazione in quanto ha conosciuto l'esistenza dell'errore quando il termine era scaduto. Riteneva, comunque, che il versamento eseguito a norma del 7° comma dell'articolo 21 e la detrazione operata dal committente ai sensi dell'articolo 19 avessero già sterilizzato l'errore per cui non vi fosse nessun altro adempimento da porre in essere. Ma, come già detto, né l'Amministrazione Finanziaria, né la Corte di Cassazione hanno condiviso tale impostazione, affermando che l'unico modo per recuperare l'imposta versata in più all'Erario era quello di chiedere il rimborso ai sensi del 2° comma dell'articolo 21 del Decreto Legislativo 546/1992 restituendo al committente la somma riscossa in più.

Al riguardo si osserva, comunque, che tutte le sentenze della Cassazione e della Corte di Giustizia Europea precedentemente citate se da un lato hanno affermato in maniera categorica l'impossibilità del cessionario o committente, consumatore finale o soggetto passivo d'imposta, di chiedere il rimborso dell'IVA pagata in più all'Ufficio fiscale, dall'altro mai hanno ipotizzato l'emissione di una nota di variazione.

C'è da dire, peraltro, che se la procedura di variazione prevista dall'articolo 26 del DPR 633/72 dovesse essere considerata legittima, il concetto di "imposta non dovuta", erroneamente applicata da colui che pone in essere l'operazione ed emette la fattura, non dovrebbe essere considerato tale da comportare l'applicazione di sanzioni amministrative di natura sostanziale, anche quando, a causa dello spirare del termine di un anno di cui all'art.26 del DPR 633/72, la stessa non dovesse essere utilizzata.

9. Conclusioni

Escludendo tutte le ipotesi in cui l'addebito errato dell'IVA costituisce un sistema per evadere o per frodare il fisco, tutte le volte in cui si applica erroneamente, ma in buona fede, un'imposta che non andava addebitata al cliente, la violazione dovrebbe essere considerata formale.

È un concetto, quest'ultimo, di cui ha tenuto conto il legislatore delegato nell'emanare le nuove disposizioni in materia di sanzioni tributarie amministrative (D. lgs. 158 del 24 settembre 2015), quando, proprio per evitare censure della Corte di Giustizia Europea, che non ammette sanzioni sproporzionate rispetto alla reale

gravità della violazione commessa, ha previsto una sanzione fissa per l'erronea applicazione dell'imposta quando l'operazione era da assoggettare ad IVA con il sistema del *reverse charge*.

La questione, quindi, nonostante le sentenze della Corte di Giustizia Europea e gli interventi della Cassazione, di cui – evidentemente – non si può non prendere atto, continua a lasciare margini di discussione, specialmente quando l'applicazione dell'imposta in misura superiore al dovuto e la detrazione della stessa imposta da parte del soggetto passivo IVA che riceve la fattura non solo non comporta alcuna evasione ma non determina nemmeno situazioni volute al fine di potere eludere qualche altra disposizione fiscale e conseguire un indebito risparmio d'imposta.

Il recupero dell'IVA detratta, in questo caso, costituisce pertanto un recupero sostanzialmente fondato su un concetto frutto di una interpretazione estremamente fiscale che, sicuramente, non si confà ai principi sanciti dallo Statuto dei diritti del contribuente e, principalmente, a quello previsto dall'articolo 10 della legge 212/2000, riguardante la tutela dell'affidamento e della buona fede.

C'è da dire, peraltro, che negare la detrazione operata dal cessionario o committente, così come ipotizzata nel caso oggetto delle recenti sentenze della Corte di Cassazione, non solo conduce al recupero di una imposta effettivamente pagata per rivalsa dal contribuente, ma comporta pure l'applicazione di sanzioni a carattere proporzionale che stridono enormemente con i principi di adeguatezza della pena alla gravità della violazione commesse affermati diverse volte dalla Corte di Giustizia Europea, ed anche, come già detto, con i principi ispiratori della delega Fiscale e del relativo decreto delegato sulle sanzioni amministrative che, proprio con l'intento di uniformarsi alle disposizioni europee, hanno modellato il nuovo impianto sanzionatorio rendendo tutte le sanzioni più adeguate alle irregolarità commesse.

Un ripensamento sulla questione, pertanto, sarebbe veramente auspicabile.

Particolare tenuità del fatto e reati tributari

D. B. Giacalone

SOMMARIO: 1. L'istituto in sintesi – 2. I dubbi interpretativi e la questione dell'applicabilità dell'art. 131 bis c.p. ai reati tributari – 3. Orientamento della Giurisprudenza di legittimità sull'applicabilità della tenuità del fatto anche ai reati tributari

1. *L'istituto in sintesi*

Nella primavera del 2015 è entrato in vigore il D.lgs. n. 28, del 16 marzo 2015, che ha introdotto, nel nostro ordinamento, un nuovo istituto giuridico che prevede la non punibilità per particolare tenuità dell'offesa, disciplinato dall'art. 131-bis del codice penale¹.

La dottrina in materia tributaria si è chiesta, sin dal primo momento, secondo quali criteri e con quali limitazioni detta norma si applica alle fattispecie delittuose regolate dal D.Lgs. 74/2000. Orbene, con il presente scritto intendiamo risponderemo a detto quesito analizzando previamente l'istituto di nuova introduzione.

L'art. 131-bis c.p., in linea generale, risponde ad una logica deflativa del processo penale, mirando ad elidere dalla punibilità tutte quelle fattispecie che, pur rimanendo in astratto penalmente rilevanti, a causa della particolare tenuità, fanno venir meno l'interesse punitivo dell'ordinamento.

La nuova previsione normativa, in virtù del primo comma del citato articolo, si applica a tutti quei reati per i quali *“è prevista la pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena”*. Il comma continua affermando che, in dette ipotesi, *“la punibilità è esclusa quando, per le modalità della condotta e per l'esiguità del danno o del pericolo, valutate ai sensi dell'articolo 133, primo comma², l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale”³*.

¹ Rubricato *“Esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto”*

² L'articolo 133 c.p., richiamato dal primo comma del 131 bis, dispone che il Giudice chiamato a valutare circa la gravità del reato, sia pur nell'esercizio del suo potere discrezionale, *«deve tener conto della gravità del reato, desunta:*

¹ *dalla natura, dalla specie, dai mezzi, dall'oggetto, dal tempo, dal luogo e da ogni altra modalità dell'azione;*

² *dalla gravità del danno o del pericolo cagionato alla persona offesa dal reato;*

³ *dalla intensità del dolo o dal grado della colpa»*

³ Ai sensi del comma 5 dello stesso articolo *“La disposizione del primo comma si applica anche quando la legge prevede la particolare tenuità del danno o del pericolo come circostanza attenuante”*

A determinare quando possa considerarsi sussistente la particolare tenuità dell'offesa è lo stesso articolo al secondo comma. Ivi, infatti, è disposto *a contrario* che *“L'offesa non può essere ritenuta di particolare tenuità, ai sensi del primo comma, quando l'autore ha agito per motivi abietti o futili, o con crudeltà, anche in danno di animali, o ha adoperato sevizie o, ancora, ha profittato delle condizioni di minorata difesa della vittima, anche in riferimento all'età della stessa ovvero quando la condotta ha cagionato o da essa sono derivate, quali conseguenze non volute, la morte o le lesioni gravissime di una persona”*.

Da detto testo appare evidente che la prima intensione del legislatore non era, di certo, diretta a codificare la particolare tenuità nel caso di illeciti penal-tributari.

Al comma terzo, poi, viene chiarito quando il comportamento del soggetto che pone in essere l'offesa, debba essere considerato abituale. Si legge, infatti, che *“Il comportamento è abituale nel caso in cui l'autore sia stato dichiarato delinquente abituale, professionale o per tendenza ovvero abbia commesso più reati della stessa indole, anche se ciascun fatto, isolatamente considerato, sia di particolare tenuità, nonché nel caso in cui si tratti di reati che abbiano ad oggetto condotte plurime, abituali e reiterate”*.

Altro aspetto che il legislatore ha disciplinato nel medesimo articolo, è quello attinente la determinazione della pena detentiva di cui al primo comma del 131-bis, prevedendo al riguardo che non si deve tenere conto *“delle circostanze, ad eccezione di quelle per le quali la legge stabilisce una pena di specie diversa da quella ordinaria del reato e di quelle ad effetto speciale. In quest'ultimo caso ai fini dell'applicazione del primo comma non si tiene conto del giudizio di bilanciamento delle circostanze di cui all'articolo 69”*.

Il citato articolo 69 disciplina il *“Concorso di circostanze aggravanti e attenuanti”*, disponendo che, qualora in una fattispecie sussistano congiuntamente circostanze aggravanti e circostanze attenuanti, è rimessa all'apprezzamento del Giudice la valutazione della prevalenza delle circostanze. Ciò significa che, se il decidente ritiene prevalenti le circostanze attenuanti su quelle aggravanti non terrà conto, all'atto della determinazione della pena, degli aumenti di pena stabiliti per queste ultime, facendo luogo unicamente alle diminuzioni di pena stabilite per le circostanze attenuanti.

Nel caso opposto, ovvero quando il Giudice ritenga prevalenti le circostanze aggravanti, non terrà conto delle diminuzioni di pena stabilite per le circostanze attenuanti, considerando, di conseguenza, soltanto agli aumenti di pena stabiliti per le circostanze aggravanti.

Qualora, invece, fra le circostanze aggravanti e quelle attenuanti il Giudice ritiene che vi sia equivalenza, applicherà la pena che sarebbe inflitta se non concorresse alcuna di dette circostanze.

2. I dubbi interpretativi e la questione dell'applicabilità dell'art. 131 bis c.p. ai reati tributari

Seppur, la norma esaminata, risulti da una prima lettura abbastanza chiara e lineare, ha dato tuttavia adito, sin dalla sua introduzione, a non poche difficoltà interpretative, soprattutto con riferimento alla materia tributaria.

Invero, la mancanza, nel D.lgs. 16 marzo 2015, n. 28, che ha introdotto l'art. 131-bis c.p., di una disciplina transitoria, ha creato difficoltà interpretative in ordine ai criteri applicativi da seguire.

Uno dei dubbi che la nuova disposizione ha fatto sorgere, che tutt'oggi vede pareri contrastanti in dottrina, è quello relativo alla questione dell'applicabilità di tale norma ai giudizi in corso e, segnatamente, ai giudizi pendenti dinnanzi alla Corte di Cassazione.

Sul punto, interessante è la questione che i Giudici della Terza Sezione Penale della Suprema Corte di Cassazione⁴ avevano rimesso alle Sezioni Unite, circa le modalità, la valutazione e l'applicazione dell'art. 131-bis c.p. in sede di giudizio di legittimità.

Come hanno osservato Quei Giudici, l'art. 2, comma 4, c.p., prevede che se la legge del tempo in cui fu commesso il reato e le posteriori sono diverse, si applica quella le cui disposizioni sono più favorevoli al reo, salvo che sia stata pronunciata sentenza irrevocabile ex art. 648 c.p.p..

La norma, pertanto, ribadisce il principio di irretroattività della legge penale successiva sfavorevole al reo e, contestualmente, dispone l'applicazione retroattiva della legge penale più favorevole al reo (c.d. favor rei), in ossequio al principio di parità sostanziale sancito e tutelato dall'art. 3 della Costituzione.

Orbene, mentre da una parte è innegabile che tra le disposizioni più favorevoli debbano rientrare anche quelle che afferiscono alla misura della pena o alla sua applicabilità, dall'altra, l'applicabilità dell'istituto in commento nei giudizi di legittimità implicherebbe, da parte della Corte, delle valutazioni di merito.

Più recentemente, sull'interpretazione di tale nuova figura, con due sentenze gemelle della Corte di Cassazione a Sezioni Unite, ovvero la n. 13681 e la 13682 del 2016, pronunciate in materia di guida in stato di ebbrezza, si è affermato il principio secondo il quale *"l'art. 131 bis si applica ad ogni fattispecie criminosa in presenza dei presupposti e nel rispetto dei limiti fissati dalla norma"*⁵.

Altri dubbi da subito sorti, riguardavano l'applicabilità della norma in argomento anche alle fattispecie criminose caratterizzate dalla presenza delle così dette "soglie quantitative di punibilità", come nel caso ad esempio dei reati tributari di cui al D.Lgs. 74/2000.

A tale dubbio la dottrina ha risposto affermando che la presenza di una soglia quantitativa non può essere, di per sé, un ostacolo all'applicabilità dell'articolo, in quanto *"l'esiguità del disvalore deve essere unicamente frutto di una valutazione*

⁴ Con l'ordinanza n. 21014/15 del 7 maggio 2015, depositata il 20 maggio 2015.

⁵ In sentenza viene chiarito che *"il fatto particolarmente tenue va individuato alla stregua di caratteri riconducibili a tre categorie di indicatori: le modalità della condotta, l'esiguità del danno o del pericolo, il grado della colpevolezza"*. Dunque, l'ambito applicativo del nuovo istituto è definito non solo dalla gravità del reato desunta dalla pena edittale, ma anche dalla non abitudine del comportamento, pertanto sono esclusi dall'applicazione della particolare tenuità del fatto i comportamenti "seriali". La Corte prosegue specificando che *"l'abitudine si concretizza in presenza di una pluralità di illeciti della stessa indole (dunque almeno due) diversi da quello oggetto del procedimento nel quale si pone la questione dell'applicabilità dell'art. 131-bis. In breve, il terzo illecito della medesima indole dà legalmente luogo alla serialità che osta all'applicazione dell'istituto"*.

congiunta degli indicatori afferenti alla condotta, al danno ed alla colpevolezza e che ciò vale anche in presenza delle soglie di punibilità che di per sé indicano il minimo disvalore del fatto stesso”.

È chiaro, infatti, che quanto più ci si allontana dalle soglie di punibilità, tanto più si deve ritenere che l’istituto non sia applicabile, ma comunque, in ogni caso, non si può prescindere dalla valutazione specifica dei singoli casi concreti.

Sull’argomento, recente giurisprudenza ha chiarito che la causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto di cui all’art. 131-bis c.p. può essere applicata anche ai reati tributari caratterizzati da una soglia di punibilità, “soltanto quando l’ammontare dell’evasione sia pari ad un valore vicinissimo alla soglia stessa”⁶.

3. Orientamento della giurisprudenza di legittimità sull’applicabilità della tenuità del fatto anche ai reati tributari

Secondo la recentissima giurisprudenza della Corte di Cassazione, la causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto *ex art. 131-bis cod. pen.*, può essere applicata anche ai reati tributari, per i quali è prevista una soglia di punibilità collegata ad un valore (cfr Cass. 13 novembre 2017, n. 51597).

Nella citata sentenza si legge “Questa Corte ha affermato il principio, in materia di omesso versamento IVA, che essa causa è applicabile, ma soltanto alla omissione per un ammontare vicinissimo alla soglia di punibilità, in considerazione del fatto che il grado di offensività che dà luogo a reato è già stato valutato dal legislatore nel determinare la soglia di rilevanza penale (cfr. Sez. 3, n. 13218/2016)”.

In materia di omesso versamento IVA, dunque, secondo i Giudici della Suprema Corte, è applicabile la causa di esclusione della punibilità *ex art. 131-bis c.p.* per particolare tenuità del fatto, solo nei casi in cui l’omissione avvenga per un valore vicinissimo alla soglia di punibilità. In tali casi, come affermato in sentenza, è necessaria “una valutazione complessa e congiunta di tutte le peculiarità della fattispecie concreta, che tenga conto, ai sensi dell’art. 133 cod. pen., comma 1, delle modalità della condotta, del grado di colpevolezza da esse desumibile e dell’entità del danno o del pericolo (vedi SS. UU. n. 13681 del 25/02/2016, Tushaj, Rv. 266590), considerando altresì le linee tracciate dalla giurisprudenza sopra menzionata in tema di reati tributari”.

La Cassazione penale con sentenza del 17 novembre 2016, n. 11045, aveva già sottolineato proprio l’importanza di valutare elementi quali la condotta del reo. Disponevano i Giudici, al riguardo, che “La causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto di cui all’art. 131-bis c.p. non può essere dichiarata in presenza di una reiterata violazione della medesima disposizione, il che, con riferimento agli illeciti tributari, comporta che tale beneficio non possa essere riconosciuto in capo a chi presenti per più anni dichiarazioni infedeli ed inveritiere”.

⁶ Cfr. Cass. 13218/2016.

L'evasione attraverso utilizzo di fatture false. In particolare, le fatture soggettivamente inesistenti

A. Pellegrino Mazzarotti

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Le fatture per operazioni inesistenti – 3. Falsità ideologica e materiale – 4. La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti – 5. L'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti – 6. L'abrogazione delle ipotesi attenuate originariamente previste dagli artt. 2 ed 8 – 7. Le fatture soggettivamente inesistenti

1. Premessa

La normativa tributaria accompagna alla definizione di una serie di obblighi a carico dei soggetti passivi d'imposta la statuizione di sanzioni la cui operatività scatta in presenza di condotte, da parte dei destinatari dei precetti, non conformi agli stessi.

Di regola, dette sanzioni sono di natura amministrativa, consistono cioè nel pagamento di una predeterminata somma di danaro e la loro irrogazione spetta all'Amministrazione finanziaria. Fin dalla riforma del 1972/73, tuttavia il legislatore ha ritenuto di individuare talune ipotesi di trasgressione rispetto alle quali è stata prevista la tutela penale, ossia la comminatoria di pene di carattere detentivo, la cui irrogazione è ovviamente demandata al giudice penale.

Pur avendo la disciplina delle sanzioni tributarie conosciuto varie rivisitazioni – le norme originariamente contenute nei decreti delegati di attuazione della riforma del 1973 (DPR 633/1972 e DPR 600/1973) furono sostituite dapprima dai precetti della L. 516/1982, dipoi da quelli contenuti nel D. lgs. 74/2000, a sua volta significativamente modificato dal D. lgs. 158/2015 -, intuitivamente il criterio attraverso cui il Legislatore individua le fattispecie da demandare alla tutela penale sta nella particolare pericolosità delle condotte tenute dall'agente per conseguire lo scopo dell'evasione fiscale: e tale particolare pericolosità viene alternativamente individuata:

nel livello quantitativo dell'evasione conseguita;

nell'utilizzo di sistemi particolarmente insidiosi, non consistenti cioè nella mera non indicazione di ricavi effettivamente conseguiti o nella indicazione di costi non inerenti la formazione del reddito con lo scopo di abbattere l'imponibile, ma caratterizzati da condotte fraudolente.

La comprensione della prima ipotesi è facilitata, ad esempio, dall'esame della norma (art. 4 del D. lgs. 74/2000) che punisce la dichiarazione infedele: come si vede, ai fini della configurazione del reato, non è sufficiente che sia stata presentata una dichiarazione infedele, ma è richiesto l'imposta evasa sia superiore ad € 50.000 e che superi il 10% degli elementi attivi dichiarati o comunque ad € 3.000.000.

Il legislatore ha quindi ritenuto sufficiente la tutela rappresentata dalla sanzione amministrativa per importi evasi inferiori a quelli (assoluti e/o percentuali) descritti, ritenendo di far scattare la più grave tutela penale al superamento della "soglia-allarme."

Nella seconda ipotesi il legislatore prescinde dalla definizione di soglie-allarme, e punisce (con sanzione penale) condotte ritenute di per sé particolarmente pericolose e gravi.

Una caratteristica comune a tutte le fattispecie penali del D. Lgs. 74/2000 è data dall'aver previsto il legislatore, quale elemento costitutivo, il dolo specifico consistente nel fine di evasione: ciò sta a dire che ai fini della configurabilità dei vari reati, è necessario non solo che l'agente abbia posto in essere le condotte previste, ma che ciò abbia fatto nella previsione cosciente di consentire a sé o ad altri un indebito risparmio d'imposta.

2. Le fatture per operazioni inesistenti

In tale secondo ambito va inquadrata la fattispecie di cui ci occupiamo in questa sede.

Ad esser precisi, più che di una fattispecie, è necessario parlare di due fattispecie: infatti, il D. Lgs. 74/2000 sanziona due distinte condotte: quella (art. 2) di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, e quella (art. 8) di emissione degli stessi.

Si tratta della definizione di due ipotesi speculari: infatti, perché sia possibile la configurazione della fattispecie di cui all'art. 2 – ed al di fuori dell'ipotesi di esposizione in dichiarazione di documenti materialmente falsi, redatti dallo stesso utilizzatore – occorre che un soggetto emittente confezioni un documento ideologicamente falso, ponendolo poi a disposizione di colui che ne sarà utilizzatore.

La lettura della vigente disciplina consente di rilevare come il legislatore, prima di passare alla enunciazione delle fattispecie a comminatoria criminale, dedica l'art. 1 a porre una serie di definizioni. La scelta è motivata dall'esigenza di rendere per quanto possibile univoca, ai fini dell'applicazione della severa sanzione penale, l'individuazione delle condotte criminalizzate, operazione non certo agevole alla luce della circostanza che il diritto tributario positivo utilizza termini (es., ricavi, elementi positivi di reddito, componenti attive) che possono essere qualificati come sinonimi, ma che talora assumono connotazioni specifiche che li diversificano, a determinati fini, nel loro significato. Appare alla luce di ciò certa-

mente opportuna l'intenzione di precisare quale sia, ai fini dell'applicazione della sanzione penale, il significato da attribuire alle varie espressioni rinvenibili nella normativa positiva.

Ebbene, la prima di tali definizioni si riferisce appunto alle fatture e agli altri documenti per operazioni inesistenti.

La lettura dell'art. 1 in esame ci consente anzitutto di dedurre che rientrano nell'ambito di operatività della norma non solo le fatture in senso tecnico, ma tutti i documenti "aventi rilievo probatorio a fini fiscali", suscettibili cioè di essere registrati in contabilità ufficiale a comprova dell'avvenuta effettuazione di operazioni rilevanti al fine della formazione del risultato d'esercizio.

Quindi, possiamo concludere che rientrino nella fattispecie tutti i documenti (quali, a titolo esemplificativo e non certamente esaustivo, le schede carburanti, le autofatture, le note di credito e debito) idonei ai fini di cui si è detto.

L'esame della norma consente poi di individuare tre tipologie di falsità che assumono rilevanza ai fini della configurazione dei reati, e precisamente:

la fatturazione oggettivamente insistente, che si realizza nell'ipotesi in cui il documento attesti l'avvenuta effettuazione di un'operazione (cessione di beni, prestazione di servizi) mai in realtà avvenuta, o avvenuta solo parzialmente;

la fatturazione soggettivamente inesistente, che si realizza quando il documento attesti l'avvenuta effettuazione di un'operazione nella realtà verificatasi, ma fra soggetti diversi da quelli riportati nel documento stesso;

la c.d. sovrapproduzione, che si realizza quando il documento attesti l'avvenuta effettuazione di un'operazione realmente posta in essere, ma con indicazione di corrispettivi od I.V.A. superiori, quanto all'importo, a quelli effettivamente corrisposti.

3. *Falsità ideologica e materiale*

In campo penalistico, segnatamente nella definizione dei reati connotati dall'utilizzo del falso documentale, assume rilevanza la distinzione fra falsità ideologica e falsità materiale, intendendo quanto alla prima fattispecie documenti falsi nel contenuto che attestano, ma autentici quanto al supporto cartaceo utilizzato, alla provenienza della firma di certificazione dalla persona effettivamente abilitata al rilascio, etc..., e quanto alla seconda fattispecie documenti falsi, oltretutto nel contenuto attestato, anche in relazione agli elementi appena citati.

Tale distinzione ha una sua rilevanza anche in tema di fatture false.

Nel nostro caso, possiamo definire ideologicamente false le fatture poste emesse da imprese regolarmente costituite, recanti i loro reali estremi identificativi (ragione sociale, partita I.V.A., codice fiscale etc...), ma che espongono un contenuto fittizio, secondo una delle tre fattispecie (falsità soggettiva, oggettiva o sovrapproduzione) che abbiamo ricavato dalla lettura dell'art. 1 D. Lgs. 74/2000; intenderemo viceversa come materialmente false le fatture redatte da taluno (ad esempio, lo stesso utilizzatore),

recanti, oltretutto un contenuto falso in riferimento alla cessione documentata, estremi di riferimento di fantasia o magari riferentisi ad aziende realmente esistenti, ma del tutto ignare dell'emissione del documento.

La distinzione ha interessato la giurisprudenza, che in un primo momento ha assunto un atteggiamento teso a ricondurre nell'ambito di operatività delle norme di cui agli art. 2 e 8 del D. lgs. 74/2000 le ipotesi connotate da falsità ideologica, ritenendo sussumibili sotto altra previsione incriminatrice (e precisamente nell'ambito della norma di cui all'art. 3 del D. lgs. 74/2000, che definisce il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) le ipotesi che qui abbiamo qualificato di falsità materiale.¹

Un successivo orientamento è apparso viceversa incline alla riconduzione di entrambe le ipotesi di falsità nell'ambito di operatività delle due speculazioni di cui agli art. 2 e 6, ritenendo (a nostro avviso, più correttamente) che gli "altri artifici" richiesti dal legislatore ai fini dell'integrazione dell'ipotesi di cui all'art. 3 andassero cercati in attività illecite diverse da quelle (emissione/rilascio di documento attestante cessioni o prestazioni non avvenute, inclusione di questi nella documentazione aziendale al fine di documentare costi non effettivamente sostenuti, riepilogo delle risultanze contabili in dichiarazione col fine di evadere le imposte) che connotano tipicamente le ipotesi oggetto della nostra attenzione.²

4. La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

E veniamo ad esaminare le singole fattispecie incriminatrici.

L'art. 2 D. lgs. 74/2000 punisce con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, "... al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi."

La norma in questione punisce la condotta dell'utilizzatore del documento falso.

La lettura della norma ci consente di rilevare che il momento consumativo del reato viene fissato al momento di presentazione della dichiarazione, a nulla rilevando né la mera detenzione del documento né la sua annotazione in contabilità in un momento antecedente. È da notare che la previgente formulazione della norma (prima delle modifiche introdotte dal D. Lgs. 158/2015) si riferiva chiaramente alle dichiarazioni annuali I.V.A. e II.DD. con le modifiche del 2015 è stato soppresso l'aggettivo "annuale", talché – ferma restando la necessità della presentazione di una dichiarazione ai fini della configurabilità del reato - deve ritenersi l'operatività del precetto penale anche in riferimento a dichiarazioni non annuali, ovviamente sempre riferite all'ambito I.V.A.-II.DD.

¹ Cfr. fra tutte, Cass. 32493/04.

² Cfr. Cass. 12284/07, 9673/11.

Autorevole dottrina³ individua quali dichiarazioni rientranti nell'ambito di operatività della norma:

- gli elenchi riepilogativi delle operazioni intra-UE;
- le dichiarazioni di acquisto intracomunitario da parte di enti, associazioni o altre organizzazioni non soggetti passivi d'imposta;
- le dichiarazioni infra-annuali conseguenti alla messa in liquidazione societaria;
- le dichiarazioni da presentare in occasione di trasformazione, fusione o scissione societaria;
- le dichiarazioni mensili di acquisti di beni e servizi compiuti da enti o altre associazioni non soggetti passivi d'imposta.

Secondo l'Autore citato, sarebbero viceversa esclusi dall'ambito applicativo tutti i documenti non tecnicamente definiti "dichiarazione" dalle norme che li prevedono, come ad esempio la comunicazione annuale I.V.A. o la comunicazione delle operazioni intercorse con soggetti residenti nei c.d. paradisi fiscali.

Qualche precisazione merita l'individuazione del soggetto attivo.

Essendo la commissione del reato legata alla presentazione di una dichiarazione, questi va individuato nel soggetto che sottoscrive la dichiarazione. Tuttavia, essendo richiesta, per pervenire alla consumazione del reato, una pluralità di condotte (l'acquisizione del documento falso, la registrazione dello stesso in contabilità⁴) è ben possibile l'ipotesi (ad esempio in caso di cessazione dalla carica di amministratore in corso d'anno, o semplicemente in conseguenza dell'attribuzione di mansioni a persone diverse) che una o più di dette attività vengano poste in essere da soggetti diversi da quello sottoscrittore della dichiarazione: in presenza di tale ipotesi, deve ritenersi che i soggetti responsabili degli atti prodromici possano essere chiamati a rispondere unicamente a titolo di concorso.

La configurabilità del reato è legata dalla norma (come più volte ripetuto) alle dichiarazioni I.V.A. e II.DD, la qual circostanza ci induce a concludere che il reato non riguardi esclusivamente il campo del reddito d'impresa e di lavoro autonomo: è appena il caso di rilevare infatti che sussistono obblighi di dichiarazione (ai fini delle II.DD) in capo a percettori di redditi di natura diversa, al ricorrere di certe condizioni, o di facoltà di presentazione di dichiarazione, in capo agli stessi, per poter accedere a deduzioni o detrazioni d'imposta.

È ben configurabile quindi la commissione del reato da parte del soggetto, non imprenditore o lavoratore autonomo, che presenti dichiarazione documentando attraverso fatture false il sostenimento di spese sanitarie o di costi per ristrutturazione edilizia, col fine di accedere alle relative detrazioni⁵.

³ IORIO, *I reati tributari*, Milano, 2017.

⁴ Si tenga conto che la definizione della norma incriminatrice, al secondo comma, richiede ai fini del perfezionamento del reato che il documento sia stato inserito in contabilità o che lo stesso sia detenuto a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

⁵ Cfr. fra tutte Cassazione, Sent. 46785/2011.

In questi casi, a nulla rileva la circostanza che i documenti non vengano annotati in nessuna contabilità (non essendone il soggetto agente obbligato alla tenuta) né allegati alla dichiarazione: infatti, pur avendo le disposizioni in tema di presentazione della dichiarazione sollevato il contribuente dall'onere di allegare la documentazione comprovante il sostenimento di spese detraibili o deducibili, essa formula una previsione di obbligo di conservazione degli stessi per un periodo coincidente con i termini di decadenza dell'accertamento, riservando all'Amministrazione finanziaria la facoltà di richiederne l'esibizione: orbene, tali disposizioni sono sicuramente idonee ad integrare la previsione del secondo comma dell'art. 2 in esame, che lega la commissione del reato alla detenzione del documento a fini di prova, oltre che alla sua registrazione in contabilità.

5. L'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

Abbiamo esaminato la criminalizzazione della condotta dell'utilizzatore dei documenti falsi, disciplinata dall'art. 2 D. lgs. 74/2000.

Il successivo art. 8 si occupa invece dell'emittente, statuendo: "È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti."

Si è già avuto modo di far riferimento alla specularità delle due diverse previsioni sanzionatorie, derivante dalla necessità di sussistenza della fattispecie dell'art. 8 ai fini della configurabilità di quella di cui all'art. 2; tale specularità appare sottolineata dal fatto che la comminatoria edittale risulta del tutto identica, consistendo in entrambi i casi nella reclusione da un minimo di anno e sei mesi ad un massimo di sei.

Diverso invece risulta il momento consumativo: mentre per l'utilizzatore è richiesta la presentazione di una dichiarazione, per il fatto dell'emittente rileva l'emissione o il rilascio del documento. Il testo normativo pare escludere la sussistenza del reato nell'ipotesi di predisposizione e detenzione del documento: i termini "emissione" e "rilascio" appaiono richiedere che, ai fini del perfezionamento della condotta criminosa, il documento entri nella sfera di disponibilità di chi è destinato ad assumere la veste di utilizzatore.

La previsione dell'operatività della sanzione in esame per così dire "anticipata" rispetto a quella individuata a carico dell'utilizzatore (che, ricordiamo, è traslata al momento della presentazione della dichiarazione, non essendo sufficiente né la mera apprensione del documento da parte dell'utilizzatore e nemmeno la sua registrazione in contabilità) può ritenersi motivata dalla necessità di collegare la comminatoria criminale ad un atto univocamente preordinato all'evasione in capo all'utilizzatore: una volta postulata una simile scelta strategica da parte del legislatore, difficilmente si potrebbe considerare coerente una sanzione particolarmente grave come quella penale che fosse ancorata ad un momento antecedente a quello in cui l'evasione si realizza.

Diversa è la situazione in capo all'emittente: con riferimento a questo, il dolo specifico, pur richiesto, non consiste nel conseguire l'evasione, ma nel consentirla a terzi: oltretutto, l'inclusione del documento falso in dichiarazione da parte dell'emittente, attestando un il conseguimento di un ricavo non recherebbe nessun elemento di pericolo rispetto alle pretese erariali: nel caso della condotta dell'emittente il pericolo sta nell'aver prodotto (e, ricordiamolo, emesso) un documento potenzialmente suscettibile di essere utilizzato da altri per il conseguimento di una finalità d'evasione.

D'altronde, è possibile che non sia estranea alla scelta legislativa di prevedere un'ipotesi delittuosa autonoma in capo all'emittente la constatazione del dato fattuale secondo cui l'emissione di fatture false sia sempre meno individuabile come un fenomeno sporadicamente posto in essere da soggetti nell'ambito di un'effettiva gestione d'impresa e sempre più invece riconducibile a vere e proprie imprese illecite create con l'unico scopo di immettere sul mercato documentazione volta a supportare l'esposizione in dichiarazione da parte di altri di elementi passivi fittizi⁶.

Tale tecnica legislativa comporta la conseguenza che, perfezionatasi (attraverso l'emissione o il rilascio del documento) la condotta dell'emittente, la sanzione penale prevista a carico di questo sia perfettamente operativa, anche laddove il destinatario del documento falso non perfezioni la presentazione di dichiarazione fraudolenta attraverso l'utilizzo del documento ricevuto.

E l'ipotesi è tutt'altro che meramente scolastica: occorre tener conto infatti che dal momento del rilascio del documento da parte dell'emittente può dover intercorrere un rilevante lasso temporale prima che sia possibile il perfezionamento della condotta da parte dell'utilizzatore (per chiarire, immaginiamo che l'emittente rilasci il documento ad inizio esercizio: per lui la condotta risulterà perfezionata in quel momento, mentre per l'emittente sarà necessario che spiri il termine di presentazione della dichiarazione per quell'esercizio). Ebbene, è ben possibile immaginare che entro tale lasso di tempo possano accadere eventi, di carattere fattuale (ad es., l'Amministrazione individui e denunci il fatto a carico dell'emittente: è inverosimile ritenere che il destinatario lo esponga comunque in dichiarazione), od economico (il potenziale utilizzatore, che si era procacciato il documento falso per abbattere un utile che prevedeva cospicuo, registra in corso di esercizio perdite impreviste tali da rendere inutile il ricorso alla dichiarazione fraudolenta) che determinino il non perfezionamento della presentazione di dichiarazione fraudolenta: tuttavia, data la tecnica sanzionatoria adottata, tutto ciò non avrà alcuna rilevanza rispetto alla operatività della comminatoria criminale in capo all'emittente.

⁶ Cfr. IORIO, op. cit., p.57.

6. *L'abrogazione delle ipotesi attenuate originariamente previste dagli artt. 2 ed 8*

Abbiamo ricordato (par. 1) che il legislatore del D. lgs. 74/2000 ha utilizzato, in sede di definizione di quasi tutte le fattispecie ivi definite, una tecnica volta a far scattare la sanzione penale solo in presenza del superamento di soglie quantitative di evasione, riservando alla operatività del sistema sanzionatorio amministrativo le medesime condotte ivi previste nel caso in cui le stesse non determinino il superamento di dette soglie.

Le previsioni di cui all'art. 2 ed all'art. 8 sfuggono a tale tecnica: in queste ipotesi, ove sussistano le condotte illecite e l'elemento psicologico rispettivamente previsti, le sanzioni penali opereranno quale che sia l'importo fraudolentemente indicato in dichiarazione o – rispettivamente – oggetto dell'emissione o del rilascio del documento falso.

La scelta legislativa è a parer nostro perfettamente comprensibile e coerente, se si tiene conto che le fattispecie penali ancorate al superamento di soglie (dichiarazione infedele, omessa dichiarazione) puniscono condotte sicuramente volte al conseguimento dell'evasione, ma tuttavia non connotate dall'utilizzo di espedienti fraudolenti, come avviene invece nel caso delle due fattispecie oggetto del nostro esame. È appunto la sussistenza dell'elemento della fraudolenza che motiva la scelta maggiormente severa operata dal legislatore con riferimento alle nostre fattispecie.

Tuttavia, *sic stantibus rebus* dobbiamo considerare che il contribuente incorrerà nell'applicazione a suo carico della grave (ricordiamo, da un anno e sei mesi a sei anni) sia che abbia sottratto a tassazione in conseguenza della propria dichiarazione fraudolenta, poche migliaia di euro, sia che abbia evaso milioni; così come, se ci spostiamo sul versante dell'emittente, la severa sanzione riguarderà allo stesso modo chi abbia impiantato una cosiddetta "cartiera", ossia abbia costituito solo cartolarmente un'impresa con l'unico scopo di fornire fatture false ad una platea indeterminata di utilizzatori, magari per relevantissimi importi, e chi solo sporadicamente abbia emesso pochissime fatture false, anche di modesto importo.

Tale situazione era attenuata, nell'originaria formulazione del D. lgs. 74/2000, dalla vigenza di un III comma, sia all'art. 2 che all'art. 8, di poi abrogati ad opera della l. 148/2011.

Durante la vigenza di dette norme, ugualmente non era definita alcuna soglia "di accesso" operatività della sanzione penale; era solo previsto un trattamento sanzionatorio più mite (consistente nella reclusione da sei mesi a due anni) ove l'importo riguardante la dichiarazione fraudolenta (nel caso dell'art. 2) o l'ammontare complessivo dei falsi documenti emessi in un periodo d'imposta (nel caso dell'art.8) non superassero il valore di € 154.937.

Le motivazioni dell'abrogazione di queste previsioni probabilmente risalgono a difficoltà che si rinvennero durante la loro vigenza in sede di interpretazione giurisprudenziale, con orientamenti talvolta tendenti a considerare le disposizioni del

III come norme incriminatrici autonome rispetto alle ipotesi-base, talaltra leggendo-le come circostanze attenuanti delle ipotesi-base, con conseguenti ulteriori problemi applicativi conseguenti all'esigenza di definire, in sede di giudizio, l'equivalenza o la prevalenza in caso di coesistenza aggravanti/attenuanti.

Comunque, quali che siano state le motivazioni a base dell'intervenuta abrogazione, è da dire che la previsione degli abrogati III commi determinava, in sede di applicazione della pena, una graduazione *ex lege* ulteriore rispetto a quella comunque consentita al giudice di merito di graduare la sanzione entro il minimo ed il massimo edittale, la qual circostanza sicuramente mitigava la "rozzezza" dell'attuale comminatoria, del tutto cieca rispetto alla maggiore o minore gravità della pericolosità delle condotte in ragione della rilevanza degli importi oggetto delle stesse.

7. Le fatture soggettivamente inesistenti

Si è più volte ripetuto che l'art. 1 D. lgs. 74/2000, nel definire le fatture e gli altri documenti falsi rientranti nell'ambito di applicazione delle successive norme incriminatrici, individua tre distinte tipologie, affiancando alle fatture oggettivamente false (quelle attestanti l'effettuazione di operazioni mai avvenute) ed all'ipotesi di sovrapproduzione (quelle attestanti operazioni effettivamente avvenute, ma indicando impossibile e/o imposta in misura superiore a quella effettiva) la fattispecie di fatture soggettivamente false, di documenti cioè attestanti operazioni effettivamente avvenute, ma non fra i soggetti indicati nei documenti stessi.

L'ipotesi di falsità soggettiva di gran lunga più frequente è quella in cui l'emittente non è l'effettivo soggetto che cede la merce o effettua la prestazione di servizio.

La motivazione dell'esigenza di annoverare quella soggettiva fra le ipotesi di falsità rilevanti nell'ambito delle comminatorie di cui agli art. 2 ed 8 si comprende pienamente ove si tenga conto del funzionamento delle c.d. "frodi-carosello": con questa definizione intendiamo condotte volte a sfuggire al versamento dell'imposta sul valore aggiunto attraverso l'utilizzo di tecniche che approfittino dello stesso meccanismo di funzionamento dell'imposta.

Detta tipologia di frode consiste nell'interporre, fra un soggetto cedente ed un soggetto cessionario effettivamente protagonisti di cessione o prestazione di servizi, una o più imprese fittizie, che emetteranno il documento nei confronti del cessionario finale, consentendogli di detrarre l'imposta a debito derivante dall'avvenuto acquisto, ma non ottempereranno – *rectius*, sono state costituite con lo scopo di non ottemperare – agli obblighi loro incombenti, in conseguenza della cessione, di annotazione, dichiarazione e versamento dell' I.V.A. a debito.

La previsione di tale di tale tipologia di falsità pone l'esigenza di esaminare gli effetti dell'applicazione della stessa alla luce della normativa che regola l'indeducibilità dei costi da reato.

Infatti, mentre per quel che attiene alle fattispecie di fatturazione oggettivamente falsa e sovrapproduzione le conseguenze dell'applicazione della sanzione consisteranno, sul piano contabile, nella indeducibilità del costo ai fini della determinazione del reddito e nella indetraibilità dell'I.V.A. relativa, per la fattispecie in esame – ferma restando la conseguenza dell'indetraibilità dell'I.V.A. – occorrerà tener conto della norma posta dall'art. 14, comma 4 bis, L. 537/1993.

Nella originaria versione della disposizione, era prevista l'indeducibilità di tutti i "... i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato...".

Sulla base di tale statuizione, conseguiva la indeducibilità dei costi documentati da fatture soggettivamente false, indipendentemente dalla circostanza del loro effettivo sostenimento, trattandosi sicuramente di elementi riconducibili ad attività delittuose.

Senonché, è intervenuto sulla materia l'art. 8 del D.L. 16/2012, che ha modificato il testo della norma citata, disponendo la non deducibilità dei "... costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di attività qualificabili come delitto non colposo...".

Tale previsione della necessità di sussistenza di una diretta riconducibilità del costo documentato ad una attività delittuosa ai fini della indeducibilità del costo, pone senza dubbio un problema nel caso di cui ci stiamo occupando. Infatti, ove - come sembrerebbe - il costo rappresentato da una fattura soggettivamente falsa sia considerato non direttamente riconducibile ad attività delittuosa - ricordiamo che nel caso di fatturazione soggettivamente falsa il cessionario riceve effettivamente la merce o la prestazione documentata assolvendo la relativa obbligazione di pagamento, e la falsità del documento sta solo nell'indicazione di un cedente diverso da quello effettivo -, ne consegue che la deducibilità del costo stesso rimane legata al principio generale di ineranza che regola la determinazione del reddito d'impresa.

Ne conseguirebbe che, diversamente da quanto accade in ordine alle ipotesi di fatturazione oggettivamente falsa, nel caso di fatturazione per operazioni soggettivamente inesistenti:

l'I.V.A. dovrà considerarsi indetraibile (a meno che il cedente non sia in grado di dimostrare di non essere cosciente della provenienza della merce o della prestazione da soggetto diverso da quello indicato nel documento, pur avendo adottato tutti gli accorgimenti suggeriti dalle prassi commerciali a proposito dell'individuazione dell'effettivo cedente);

il costo dovrà esser considerato deducibile ai fini della determinazione del reddito, se rispondente ai criteri di ineranza.

Però occorre tener conto di un orientamento giurisprudenziale⁷ che tende a considerare operante il disposto dell'art. 14 comma 4 bis L. 537/1993 (così come modificato dal D.L.16/2012) solo limitatamente al campo dell'accertamento tributario, negando

⁷ Cfr. Cass. 42994/15.

operatività alla disposizione in ambito penale e tendendo, quindi, a non riconoscere i costi documentati da fatture soggettivamente false in sede ad es. di quantificazione degli importi da sottoporre a sequestro per equivalente in vista della confisca.

Nessuna deroga alle regole fiscali nella tassazione dei proventi illeciti

Omar Salvini

SOMMARIO: 1. La normativa sulla tassazione dei proventi illeciti - 2. Il nemo tenetur se detergere e le regole fiscali per l'imposizione - 3. Un caso discusso - 4. Conclusioni.

1. La normativa sulla tassazione dei proventi illeciti.

In passato l'ordinamento penale non prevedeva la possibilità di tassare i proventi illeciti in quanto erano previste altre forme atte ad impedire che il reo conseguisse un utile economico da un'attività penalmente rilevante; quali il risarcimento del danno, le restituzioni e, soprattutto, la confisca delle cose che costituivano il prodotto, il profitto o il prezzo del reato¹.

Tale scelta si fondava sul convincimento che il conseguimento di un provento illecito non potesse dare vita, contemporaneamente, all'obbligazione tributaria ed a quella restitutoria, in quanto le due pretese non avrebbero potuto coesistere ed insistere sul medesimo elemento genetico, sulla base di un principio generale di intassabilità dei proventi illeciti.

Successivamente, ha preso campo la convinzione che il compimento della maggior parte delle condotte illegali è strumentale alla generazione di un profitto che si traduce in manifestazione di ricchezza, *ergo*, di capacità contributiva.

Il Legislatore, quindi, decideva di introdurre nell'ordinamento domestico il principio della neutralità dell'imposizione rispetto alla connotazione in termini di liceità/illiceità del fatto generatore del presupposto impositivo o, se si vuole, dell'irrilevanza dell'illiceità dei fatti genetici del reddito, attraverso il comma 4, dell'art. 14 della Legge 24 dicembre 1993, n. 537, il quale recita che nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, comma 1, del TUIR, "*devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria*"².

¹ Sull'evoluzione della normativa, G. Tinelli, "*Sui limiti temporali di operatività della causa di esclusione dell'imponibilità dei redditi illeciti*", in Riv. Giur. Trib. 2006, p. 46. In giurisprudenza, Cass. SS.UU. 7 marzo 1994, n. 2798.

² Cfr. circolare del 10 agosto 1994, n. 150: "*L'art. 14, comma 4, della Legge in rassegna prevede espressamente in conformità a quanto sostenuto anche dalla Corte di cassazione (cfr. Cass., Sez. III pen., 24 gennaio 1992, n. 9405*

Con la norma, in sostanza, viene in evidenza come il Legislatore ritenga irrilevante l'origine del reddito (*pecunia non olet*), contribuendo a garantire maggiormente il principio di eguaglianza tra i cittadini che manifestano una medesima capacità contributiva seppure di origine differente, in forza dell'art. 3 della Costituzione³.

Successivamente, si è manifestata l'esigenza di chiarire la citata disposizione, precisando che i proventi illeciti ivi indicati, qualora non siano classificabili nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, comma 1, del TUIR, sono comunque considerati come redditi diversi⁴.

Nulla il Legislatore indica, *apertis verbis*, con riguardo al trattamento da riservare ai casi in cui le regole fiscali di determinazione del reddito d'impresa prescrivano l'imponibilità di un provento in un periodo d'imposta postumo alla percezione dell'*illeciti conquis*⁵.

Considerato che il fatto generatore dell'imposizione è la capacità contributiva scolpita nell'art. 53 della Cost., l'unica deroga alla tassabilità dei proventi illeciti si verifica allorché il contribuente abbia perduto il loro possesso⁶, per sequestro⁷ o confisca, ovvero ancora per restituzione o risarcimento, con onere della prova a carico del contribuente⁸.

e Cass., Sez. I civ., 13 marzo 1993, n. 3028), l'imponibilità dei proventi derivanti dalle attività illecite affermando espressamente la compatibilità delle categorie reddituali indicate nel comma 1 dell'art. 6 del T.U.I.R. con la qualificazione di illecito che in sede penale, amministrativa o civile viene attribuita ai fatti, atti o attività da cui i redditi derivano". Secondo la Cass. 16 aprile 2007, n. 8990, "la tassabilità non potrebbe essere esclusa, quand'anche tali proventi non fossero stati inquadrati dall'Ufficio nella corretta categoria reddituale".

- ³ Sul principio costituzionale, D. CARUSI, *Principio di eguaglianza, diritto singolare e privilegio*, Napoli, 1998 e P. MOROZZO DELLA ROCCA, *Principio di uguaglianza e divieto di compiere atti discriminatori*", Napoli, 2002. I giudici coordinano gli artt. 53 e 3 della Costituzione chiarendo che il principio della capacità contributiva non risulta violato nell'arco temporale in cui è chiamato ad operare, e dal quale non è dato prescindere (anno d'imposta), assumendo precisa consonanza con l'art. 3 proprio là dove elimina ogni possibilità di discriminazione dei proventi illeciti rispetto a quelli leciti (cfr. Cass. 21 luglio 2010, n. 17052. Precedentemente, Cass. 3 luglio 2009, n. 15707, Cass. 2 dicembre 2008, n. 28574 e 28 marzo 2008, n. 8041).
- ⁴ Art. 36, comma 34-bis, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223. Per un approfondimento, L. VINCIGUERRA-S. CAPOLUPO-P. COMPAGNONE-P. BORRELLI, *La tassazione dei proventi da attività illecite in Le ispezioni tributarie*, Milano, 2014.
- ⁵ Per le persone fisiche, G. TINELLI-S. MENCARELLI, *La tassazione dei proventi derivanti da attività illecite in Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 2013. In giurisprudenza, da ultimo, Cass. 4 novembre 2016, n. 22413.
- ⁶ Circolare Min. Finanze del 10 agosto 1994, n. 150: "il 'possesso' di redditi rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6 del Testo Unico deve intendersi come disponibilità materiale e di fatto a prescindere dalla qualificazione lecita o illecita dell'attività posta in essere". In dottrina, sul concetto di possesso nel reddito d'impresa, M. LEO-F. MONACCHI-M. SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 1990.
- ⁷ Si segnala un'interessante sentenza della nomofilachia con riguardo alla perdita di possesso di un immobile a seguito di sequestro giudiziario in tema di tributi locali (ICI). In sintesi, per i giudici, il proprietario degli immobili oggetto di sequestro con finalità di prevenzione permane soggetto passivo dell'imposta, non giustificandosi alcuna esenzione dal pagamento del tributo, atteso che il presupposto impositivo è la titolarità del diritto reale di godimento sul bene e non la disponibilità del bene, ovvero la possibilità dell'esercizio materiale del potere di disposizione sulla cosa, in ragione del fatto che il sequestro penale, a differenza della confisca, non comporta la perdita della titolarità dei beni ad essi sottoposti (Cass. ord. 18 luglio 2016, n. 14678).
- ⁸ Cfr. Cass. 5 giugno 2000, n. 7511, che non ritiene sufficiente, ad escludere l'imponibilità del provento illecito, una mera pronuncia di condanna alla restituzione od al risarcimento non seguita dal materiale spossessamento.

Una precisazione sul punto è necessaria: il provvedimento ablatorio o la “riparazione” devono avvenire nel medesimo periodo d’imposta in cui è stato percepito il *pretium sceleris*, cosicché, qualora l’accertamento interessi più annualità, è opponibile al Fisco lo spossessamento intervenuto in detto periodo⁹.

Sulla questione, poi, della caducazione del procedimento penale per una qualsiasi ragione, la nomofilachia, in costanza di pensiero, ritiene che la valutazione della prova operata, ai propri fini, dal giudice penale non vincola necessariamente ed automaticamente quello tributario che, a differenza del primo, può utilizzare, anche in materia di disponibilità e conseguente tassabilità di proventi illeciti, valide presunzioni¹⁰.

2. *Il nemo tenetur se detergere e le regole per l'imposizione.*

Si deve premettere che la giurisprudenza ha individuato un generale obbligo di dichiarazione di fonte Costituzionale¹¹ che non contrasterebbe con il principio *nemo tenetur se detegere*¹², con riguardo ad un inammissibile obbligo di autodenuncia penale.

La questione non è di poco conto in quanto sono interessati i diritti processuali dell'imputato quali il diritto di difendersi provando ed il diritto di non collaborare (esercitando il diritto al silenzio), componenti del diritto di difesa sancito dall'art. 24 della Cost. Peraltro, il diritto di non collaborare all'accertamento del fatto può essere ricondotto anche all'art. 13 della Cost. tutelante la libertà fisica e morale, nonché la dignità dell'uomo.

⁹ Cass. 20 dicembre 2013, n. 28519.

¹⁰ Cass. 10 settembre 2014, n. 19029. Peraltro, in Cass. 22 luglio 2011, n. 16080, si legge: “La sentenza di assoluzione in sede penale per mancanza di uno degli elementi costitutivi (all'epoca) del reato di usura contestato al P. può determinare l'esclusione della qualificazione dei versamenti come proventi da illecito ma non esclude la configurabilità di essi come redditi imponibili”. Di ugual tenore, Cass., Sez. trib., sent. 24 luglio 2013, n. 17953, per la quale: “L'assoluzione in sede penale dal reato di usura non preclude all'Ufficio di considerare i versamenti risultati sui conti come redditi imponibili suscettibili di rettifiche secondo la disciplina di cui al D.P.R. n. 600/1973, art. 32, comma, 2”. Sull'onere probatorio, Cass., Sez. trib., sent. 18 febbraio 2009, n. 3854, “a prescindere dalla questione dell'esistenza o meno di autonomi giudizi penali di cui si fa cenno negli atti impugnati, non v'è dubbio che l'asserita illiceità del provento doveva essere provata dall'Amministrazione”. Sul diverso regime di valutazione delle prove nel processo penale e in quello tributario, Cass. 14 maggio 2008, n. 12041, “richiama il principio affermato da una recente sentenza di questa Sezione (4 ottobre 2000, n. 9665), secondo cui la tassazione dei proventi da attività illecite può avvenire anche quando dalla sentenza penale di condanna non è emerso in modo certo che le somme siano entrate nella disponibilità dell'interessato”. Il valore probatorio da attribuire alla “sentenza di patteggiamento” nell'ambito del giudizio tributario, per Cass. 11 febbraio 2009, n. 3293, costituisce un “importante elemento di prova circa la percezione di illeciti proventi, elemento che può essere disatteso dal giudice di merito solo nel caso in cui il contribuente spieghi le ragioni per cui egli abbia ammesso una sua responsabilità insussistente e il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione”.

¹¹ Cass. 24 febbraio 2016, n. 3580. Parzialmente diversa, Cass. 21 luglio 2010, n. 17052.

¹² Il principio rinviene il proprio riconoscimento nell'art. 14, comma 3, lett. g) del Patto internazionale sui diritti civili e politici, ratificato dall'Italia con legge 25 ottobre 1977, n. 881.

A tali riflessioni, la giurisprudenza ha risposto, in materia di imposizione diretta, che non si riscontra la violazione dei principi in ordine ad un inammissibile obbligo di autodenuncia penale, in relazione all'obbligo, di fonte costituzionale desumibile dall'art. 53 della Cost., di dichiarare tutti i redditi prodotti (effettivi), espressione di capacità contributiva.

La circostanza che il possesso di redditi possa costituire reato e che l'autodenuncia possa violare il principio in esame, che secondo i Giudici sarebbe privo di rilievo costituzionale, è sicuramente recessiva rispetto all'obbligo di concorrere alle spese pubbliche. Vieppiù, la ormai incontestata e riconosciuta normativamente tassabilità dei proventi illeciti, anche delittuosi, comporterebbe il necessario superamento di ogni remora anche in ordine alla dichiarazione, essendo connaturale al possesso di un reddito tassabile il relativo obbligo di dichiarazione.

Tale argomentazione non convince pienamente, se si considera che anche il diritto alla difesa è un principio fondamentale della Carta costituzionale. Si potrebbe pensare, semmai, che tale tutela sia da postergare rispetto al momento dichiarativo. In altre parole, vigerebbe un obbligo di dichiarazione di tutti i redditi, mentre l'imputato non sarebbe tenuto a comunicarne la provenienza.

Anche in materia di imposizione indiretta, a parere della Corte di Giustizia, il principio di neutralità fiscale non consente una distinzione generale fra le operazioni lecite e le operazioni illecite e, pertanto, la qualificazione di un comportamento come illegale non comporta una deroga all'assoggettamento all'imposta armonizzata¹³; sempreché, naturalmente, possa ravvisarsi un obbligo dichiarativo dell'imposta "dovuta" per fatti qualificabili come illeciti penali.

La citata convinzione era già stata esposta in una precedente pronuncia per la quale l'esercizio illecito di un gioco d'azzardo non poteva di certo essere assoggettato all'imposta quando la medesima attività svolta da una pubblica casa da gioco autorizzata ne era esentata¹⁴.

Premesso ciò, in ordine alla riferibilità del provento ad una delle tipologie di redditi elencati nel TUIR, i giudici avevano convenuto che fosse legittimo l'avviso di accertamento con il quale il Fisco accertava l'esistenza di un maggior reddito seppure fosse stato "inquadrate in una categoria reddituale diversa da quella successivamente accertata"¹⁵, sempreché, naturalmente, i principi regolatori dell'imposizione siano i medesimi¹⁶.

Con riguardo al momento impositivo, la giurisprudenza¹⁷ ha chiarito che l'obbligazione tributaria, riproducendosi come autonoma in ogni periodo di imposta, presenta

¹³ Cfr. ordinanza 7 luglio 2010, causa C-381/09, Gennaro Curia contro Ministero dell'Economia e delle Finanze Agenzia delle Entrate.

¹⁴ Cfr. sentenza della CGE, Sez. VI, 11 giugno 1998, causa C-283/95, Karlheinz Fischer contro Finanzamt Donaueschingen.

¹⁵ Cass. 27 ottobre 2006, n. 23238.

¹⁶ Cass. 14 novembre 2002, n. 15984.

¹⁷ Cass. 13 novembre 2013, n. 25467: "dovendo individuarsi nella locuzione avverbiale 'già', impiegata dal legislatore, l'elemento indefettibile del collegamento causale richiesto tra fatti fiscalmente rilevanti, crono-

un'ineliminabile connotazione d'ordine temporale, e se il suo presupposto consiste nel possesso di redditi in un determinato periodo, *a fortiori*, le eventuali vicende di quel possesso, oltre lo stesso arco temporale, saranno irrilevanti ai fini dell'imposizione nell'anno in cui si è verificata la maggiore capacità contributiva.

Di contro, l'Amministrazione finanziaria, qualora il provento sia stato conseguito in più anni, non potrà accertare la maggiore capacità contributiva per la quota parte dell'anno in cui è avvenuto lo spossessamento mediante il provvedimento ablatorio, rimanendo invece assoggettate ad imposta le quote percepite negli anni precedenti, in relazione alle quali il presupposto d'imposta si era compiutamente e definitivamente realizzato¹⁸.

La riportata ermeneusi sarebbe coerente con l'impossibilità di azzerare il reddito per effetto di fatti accaduti oltre il periodo d'imposta, tali da non incidere sull'effettiva capacità contributiva da individuarsi nel periodo in cui è stato percepito il *pretium sceleris*.

Così interpretando, ad esempio, non si concretizzerebbe un'ingiustificata discriminazione nel trattamento delle "perdite" tra i percettori di proventi illeciti ed i possessori di redditi leciti, per i quali, *ex artt.* 84 e 109, comma 1, del TUIR, sono esclusi da imposizione solo se gli introiti sono perduti nello stesso periodo d'imposta considerato¹⁹.

È di tutta evidenza che assume rilievo fondamentale stabilire quando si sia concretizzato il possesso di redditi in un determinato periodo.

3. *Un caso discusso.*

I casi pratici che possono manifestare sono tutti quelli in cui le normative, fiscale e civilistica, creano, per le imprese, un disallineamento tra il momento impositivo rispetto all'istante della reale manifestazione della capacità contributiva.

Ad esempio, spesso si discute nelle aule giudiziarie è quello in cui un'impresa percepisce dei contributi utilizzando artifici e raggiri con il fine di sottrarsi alle obbligazioni contrattuali per la costruzione di un immobile. Da qui la segnalazione all'Autorità Giudiziaria del suo rappresentante legale per il delitto di truffa aggravata, *ex art.* 640-*bis* c.p.²⁰.

Il trattamento fiscale riservato al contributo in conto impianti è quello dell'imputazione, sia dei costi sia del contributo, nel momento in cui è entrato in funzione il bene a norma dell'art. 102 del TUIR.

logicamente consecutivi, tale che, nell'unitario periodo fiscale (l'anno d'imposta), al fatto successivamente verificatosi (eliminazione di ricchezza) possa attribuirsi l'effetto di elidere il fatto anteriore (produzione di ricchezza)".

¹⁸ Cass. 20 gennaio 2010, n. 869; Cass. 8 ottobre 2014, n. 21195.

¹⁹ Cass. n. 25467/2013, cit.

²⁰ Nell'esempio si presuppone che non sia intervenuto un provvedimento di sequestro preventivo funzionale alla successiva confisca, *ex art.* 640-*quater* c.p.

La *quaestio iuris* a cui deve essere fornita una risposta è se il *pretium sceleris* sia da considerare imponibile nell'anno di percezione, quindi nel momento in cui avviene l'effettivo possesso e si manifesta la maggiore capacità contributiva, ex art. 53 della Costituzione, ovvero debbano essere applicate, a prescindere, le regole contenute nel TUIR indipendentemente dalla fonte di produzione, ex art. 3 della Costituzione.

La soluzione più corretta, nelle more di un Fisco ancora incerto sul da farsi e di una norma sibillina sul punto, sarebbe quella di attendere il momento in cui le quote di ammortamento ed i correlativi ricavi debbano essere dichiarati secondo le regole dettate dal TUIR, sempreché, naturalmente, non abbia già proceduto a farlo il contribuente stesso.

In questo caso, l'A.F. dovrebbe attendere il *tempus* in cui l'impianto entrerà in funzione, verificando, in quell'anno e nei successivi quattro, l'eventuale esposizione in dichiarazione della quota di competenza²¹.

Tale soluzione sembrerebbe confermata da alcune pronunce giurisprudenziali.

Infatti, la Commissione tributaria provinciale di Enna, esaminando la ripresa a tassazione di un maggior reddito d'impresa di cui all'art. 55, comma 1, del TUIR in relazione alla quota di contributo in conto capitale, ex Legge n. 488/1992, recepita dalla società a titolo di componente positivo di reddito derivante da attività illecita, ha ritenuto imponibili le *"quote di contributo percepite e incassate nel periodo di imposta ... quale componente positivo di reddito derivante da sopravvenienza attiva"*²².

A risolvere la questione sembrerebbe tesa la pronuncia chiarificatrice, che non lascia spazio a dubbi, della Suprema Corte²³, per la quale, avverso le conclusioni dell'Agenzia delle Entrate che riteneva il contributo illecito formalmente concesso in conto impianti una sopravvenienza attiva c.d. impropria²⁴, ha giudicato che esso costituisce un provento illecito che in base alle previsioni normative deve essere tassato per competenza e non per cassa.

²¹ Cass. 12 ottobre 2012, n. 17522. Sul punto, la Risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 100/E del 29 marzo 2002 chiarisce che *"se il contributo è contabilizzato a diretta riduzione del costo di acquisto del bene, concorrerà al reddito sotto forma di minori quote di ammortamento deducibili; se, invece, il bene è stato iscritto al lordo del contributo, questo concorrerà al reddito, in correlazione al processo di ammortamento dell'impianto stesso, sotto forma di quote di risconto. Tale differente disciplina riflette, in sostanza, la qualificazione economica del contributo in 'conto capitale' o in 'conto impianti', laddove si considerano contributi in conto capitale quelli finalizzati in modo generico ad incrementare i mezzi patrimoniali dell'impresa, senza che la loro erogazione sia collegata all'onere dell'effettuazione di uno specifico investimento; sono, invece, contributi in conto impianti quelli la cui erogazione è subordinata all'acquisizione o realizzazione di beni strumentali ammortizzabili"*.

²² Comm. trib. prov. di Enna 28 giugno 2012, n. 322.

²³ Cass. civ., Sez. V, sent. 28 dicembre 2016, n. 27153. Così anche, Cass. 28 dicembre 2016, n. 27154 e Cass. 29 dicembre 2016, n. 27324.

²⁴ Meglio, una volta accertata l'illecita percezione del contributo, *"non è più possibile attribuirvi la qualifica di contributo in conto impianti e come tale destinato all'acquisto di beni ammortizzabili (situazione da cui discenderebbe una contabilizzazione per competenza), essendo venuta meno ab origine tale sua natura (e destinazione) per diventare degli importi percepiti dal soggetto debitore quale conseguenza di un'attività illecita posta in essere proprio al fine di appropriarsi di tali somme ed in quanto tali, recuperati a tassazione quali proventi illeciti, appunto, inquadrabili ermeneuticamente nella categoria del reddito di impresa come sopravvenienze attive improprie"*.

Concludendo, ciò che qualifica il contributo e lo rende tassabile in maniera coerente è la sua finalità, sicché se il contributo è erogato in funzione dell'acquisto di beni strumentali e se esso viene effettivamente impiegato nella realizzazione di un nuovo impianto, la sua tassazione è coerentemente operata in applicazione delle disposizioni riguardanti la tassazione dei beni ammortizzabili e corretta perciò è l'imputazione di esso al conto economico secondo il principio di competenza, secondo la regola del collegamento dei contributi ai costi.

Nella medesima sentenza è stata espressa, poi, una regola generale sul *quid disputandum*. I Giudici, nel ricordare che la Legge n. 537 del 1994, art. 14, comma 4, nel sancire la tassabilità dei proventi di natura illecita rimanda quanto alle modalità di concreta tassazione, alle disposizioni previste per ciascuna categoria di reddito. Dunque essa si occupa di stabilire che i proventi illeciti sono tassabili, ma non già di stabilire "come" essi debbano esserlo, ritenendo che allo scopo si debbano applicare le norme di ordinaria tassazione.

In sostanza, ritengono i Giudici, richiamando ai fini del trattamento fiscale applicabile ai proventi di derivazione illecita "*le disposizioni riguardanti ciascuna categoria*", la legge non ha inteso istituire una nuova categoria di redditi da affiancare a quelle dell'art. 6 del TUIR, ma ha voluto ribadire il principio, già enunciato nelle parole "*se in esse classificabili*", che i proventi illeciti vanno fiscalmente trattati in conformità alle disposizioni previste da ciascuna categoria reddituale.

Certo è che, in un ambiente non univoco di pensiero, qualora il Fisco ritenesse di applicare quest'ultima interpretazione potrebbe vedersi compromessa l'azione accertativa, in quanto, attendendo l'anno d'imposta nel quale dovrebbe trovare esposizione la "quota" della maggiore capacità contributiva, potrebbero essere già spirati i termini decadenziali, *ex art. 43 del D.P.R. n. 600/1973*, relativi alla dichiarazione del periodo in cui è avvenuto l'effettivo possesso del reddito illecito.

4. Conclusioni.

Seppure il dettato normativo appare chiaro nella sua esposizione, allorché indica che i redditi derivanti da attività illecite devono essere classificati in una delle categorie previste dal TUIR e, di conseguenza, determinati a norma delle disposizioni riguardanti ciascuna di esse, non sempre le sue applicazioni sono state univoche.

Al fine di prevenire possibili controversie e disparità di trattamento fiscale tra coloro i quali si avvantaggiano patrimonialmente attraverso la commissione di illeciti, si pensi anche agli effetti in caso di superamento delle soglie penali per i delitti dichiarativi e la consequenziale possibilità di disporre vincoli reali preventivi, *ex comma 2, art. 321 c.p.p.* in relazione all'art. 12-*bis* del D.lgs. n. 74/2000, e tra loro ed i contribuenti che producono reddito lecitamente, sarebbe auspicabile una modifica al testo del comma 4, art. 14, della Legge n. 537/1993.

Di conseguenza, ritenendo che una questione che potrebbe incidere così profondamente e disegualmente sulla posizione del contribuente non possa essere lasciata all'interpretazione degli operatori del Fisco né all'ermeneusi delle Corti di legittimità, il Legislatore dovrebbe intervenire manifestando *apertis verbis* la sua posizione.

In definitiva, se propendesse per la prevalenza "del possesso", il dettato normativo potrebbe essere integrato nel senso che "I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria (e, comunque, nell'anno d'imposta relativo alla loro effettiva percezione)"; mentre, *contrariis reiectis*, la norma potrebbe essere rafforzata, nell'*incipit*, con l'indicazione "(In ogni caso) i relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria".

Visita il nostro catalogo:



Finito di stampare nel mese di
Gennaio 2018
Presso la ditta Photograph s.r.l - Palermo
Editing e typesetting: Edity Società Cooperativa
per conto di NDF
Progetto grafico copertina: Valeria Patti