

LA GIUSTIZIA TRIBUTARIA ITALIANA E LA SUA COMMISSIONE CENTRALE

Studi per il centoquarantennio

A cura di **Giovanni Paleologo**

L'opera studia il contenzioso tributario. Narra brevemente la storia centoquarantennale di esso nello Stato italiano e qualche aspetto degli antecedenti pre-unitari. Si occupa dei costi e benefici di tale contenzioso per la finanza pubblica ed implicitamente lo compara alle istituzioni parallele di alcuni Paesi stranieri, delle quali dà notizia. Rende conto delle nostre più importanti obbligazioni internazionali in materia, che derivano dall'art. 6 della Convenzione sui Diritti dell'Uomo e presentano aspetti rivoluzionari quanto ai rapporti fra Stato ed individui. Descrive l'attuale giustizia tributaria italiana e fornisce le statistiche essenziali sulle quantità ed i tempi del suo lavoro.

Per l'incertezza della situazione presente ha invece rinunciato a studiare i possibili risvolti di eventuali normazioni tributarie che provengano in futuro da enti territoriali, rispetto alla più congrua disciplina dei relativi giudizi.

p. IX-516, ril. € 37,00

GIUFFRÈ EDITORE

Via Busto Arsizio, 40 - 20151 MILANO
Tel. 02/38.089.1 - Fax 02/38.009.582
<http://www.giuffre.it> - E-mail: vendite@giuffre.it



1635

Vol. XV - Aprile 2005

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO

ISSN 1121-4074

RIVISTA MENSILE

4

Vol. XV - Aprile 2005

4

2005

DIRETTA DA

GASPARE FALSITTA - AUGUSTO FANTOZZI - SALVATORE LA ROSA
FRANCESCO MOSCHETTI - PASQUALE RUSSO

Si segnalano all'attenzione del lettore

L'adeguamento al diritto europeo deve avvenire nel rispetto del principio di legalità: a proposito della "rilettura" dell'Agenzia delle Entrate in tema di disciplina Iva delle prestazioni di medicina legale

di Francesco Moschetti e Giovanni Moschetti

Indeterminazione e determinabilità della soggettività passiva del "consolidato nazionale"

di Marco Versiglioni

L'attestazione dei crediti tributari

di Mario Martelli

Sulla (ir)rilevanza della diffusione del messaggio pubblicitario ai fini della configurazione del presupposto dell'imposta sulla pubblicità (nota a Cass., sez. trib. n. 6446/2004)

di Andrea Giovanardi

Osservazioni sull'anomala "impugnazione" del diniego di definizione della lite fiscale pendente (nota a Cass., sez. trib., n. 3427/2005)

di Franco Randazzo

Rassegna della Cassazione tributaria (III° quadrimestre 2004)

di Enrico Manzoni e Adriano Modolo

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO



DOTT. A. GIUFFRÈ EDITORE

© Giuffrè Editore -  a riservata all'autore

Poste Italiane s.p.a. - Spedizione in a.p. - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n° 46) art. 1, comma 1, DCB (VARESE)

INDICI

DOTTRINA

Gianluigi Bizoli

Brevi riflessioni sull'uso dei cd. "parallel treaties" nell'interpretazione dei trattati contro le doppie imposizioni (nota a Corte Federale del Canada, *Trial Division*, Vancouver, Columbia Britannica, cause T-28-02/2002 e T-31-02/2002) IV, 156

Mario del Vaglio

Cessazione dell'attività d'impresa e detrazione Iva (nota a Corte di giustizia Ce, sez. III, causa C-32/03/2005) III, 90

Andrea Giovanardi

Sulla (ir)rilevanza della diffusione del messaggio pubblicitario ai fini della configurazione del presupposto dell'imposta sulla pubblicità (nota a Cass., sez. trib. n. 6446/2004) II, 250

Enrico Manzon ed Adriano Modolo

Rassegna della Cassazione tributaria (III° quadrimestre 2004) II, 315

Mario Martelli

L'attestazione dei crediti tributari I, 435

Francesco Moschetti e Giovanni Moschetti

L'adeguamento al diritto europeo deve avvenire nel rispetto del principio di legalità: a proposito della "rilettura" dell'Agenzia delle Entrate in tema di disciplina Iva delle prestazioni di medicina legale I, 357

Franco Randazzo

Osservazioni sull'anomala "impugnazione" del diniego di definizione della lite fiscale pendente (nota a Cass., sez. trib., n. 3427/2005) II, 302

Marco Versiglioni

Indeterminazione e determinabilità della soggettività passiva del "consolidato nazionale" I, 389

Antonio Viotto

Crediti erariali dei fallimenti: riflessioni alla luce delle recenti evoluzioni giurisprudenziali (nota a Cass., sez. trib., n. 3903/2004; Cass., sez. trib., n. 10349/2003; Cass., sez. trib., n. 4225/2004 e Cass., sez. trib., n. 19169/2003) II, 223

Giancarlo Zoppini

La Suprema Corte tra precomprensione e cattiva comprensione di un comportamento fiscalmente disinibito (nota a Cass., sez. trib., n. 14515/2004) .. II, 276

presa a causa del fallimento e dell'affermata diversità dei soggetti contribuenti (imprenditore/curatela fallimentare).

In questi sensi, la pretesa dell'ufficio, di sostituire il rimborso del credito d'imposta con la detrazione di esso dalla successiva dichiarazione annuale del curatore, oltre che illegittima per le ragioni dette, sarebbe causa di possibile pregiudizio per l'amministrazione fallimentare, che rimarrebbe esposta al rischio di non recuperare tale credito, se una dichiarazione ulteriore non fosse necessaria per mancanza di operazioni assoggettabili ad Iva.

Il ricorso, pertanto, deve essere rigettato.

Nulla si deve disporre in ordine alle spese di questo giudizio di legittimità, perché la parte vittoriosa non si è costituita tempestivamente né è stata presente in udienza.

P.Q.M. - La Corte di cassazione rigetta il ricorso.

(1-5) Crediti erariali dei fallimenti: riflessioni alla luce delle recenti evoluzioni giurisprudenziali.

SOMMARIO: **1.** I crediti verso l'erario delle procedure fallimentari. - **2.** Chiusura del fallimento, decadenza degli organi fallimentari ed effetti sulla titolarità dell'azione volta ad ottenere il rimborso dei crediti verso l'erario. - **3.** Ostacoli alla chiusura della procedura prima della liquidazione dei crediti verso l'erario. - **4.** Possibilità di presentazione della dichiarazione finale dei redditi - e di richiesta di rimborso dei crediti verso l'erario - prima della formale chiusura della procedura. - **5.** Perplessità sollevate dalle soluzioni dirette a consentire la chiusura della procedura prima della liquidazione dei crediti verso l'erario. - **6.** Dubbi sulla legittimità delle richieste di rimborso del credito Iva prefallimentare in sede di dichiarazione Iva iniziale.

1. I crediti verso l'erario delle procedure fallimentari. - Con una serie di recenti pronunce la Corte di cassazione è intervenuta su alcune delicate questioni che riguardano i crediti erariali vantati dai contribuenti falliti ovvero maturati nel corso delle procedure concorsuali.

Mi riferisco alla sentenza n. 3903 del 26 febbraio 2004, in tema di legittimazione dell'ex fallito a riscuotere i crediti erariali; alla sentenza n. 10349 del 1° luglio 2003, sul termine per la presentazione della dichiarazione finale dei redditi; alle sentenze n. 4225 del 2 marzo 2004 e n. 19169 del 15 dicembre 2003, sulla valenza della dichiarazione iniziale Iva.

Come si vede, si tratta di sentenze che riguardano questioni giuridiche tra loro diverse, ma che si prestano comunque ad un commento unitario anche per le ripercussioni che hanno sulla tematica del recupero dei crediti erariali delle procedure concorsuali.

Come è noto, accade di frequente che nel cd. segmento prefallimentare (1) si registri un saldo di Iva a credito, per effetto del rallentamento delle operazioni attive e dello sbilanciamento rispetto alle operazioni passive che preludono al fallimento dell'imprenditore.

È altresì noto che nel corso delle procedure concorsuali maturano interessi attivi sulle somme, rivenienti dalla liquidazione dell'attivo, che i curatori sono obbligati a far affluire in depositi o conti correnti bancari. Anche su tali interessi attivi vengono prelevate ritenute alla fonte, che hanno natura di ritenute d'acconto (2) e che generalmente non sono compensate da alcun debito d'imposta, dato che le procedure concorsuali si chiudono per lo più con un risultato reddituale negativo.

Dunque, è frequente che gli organi delle procedure concorsuali (3) si trovino a gestire crediti d'imposta, anche di importo rilevante, i cui tempi di rimborso talvolta superano quelli di durata delle procedure medesime, così come è frequente che le procedure si concludano con un credito nei confronti dell'erario: si pone allora il problema di stabilire chi sia legittimato a chiedere il rimborso di detti crediti e ad agire per ottenerne la restituzione.

2. Chiusura del fallimento, decadenza degli organi fallimentari ed effetti sulla titolarità dell'azione volta ad ottenere il rimborso dei crediti verso l'erario. - Ebbene, al quesito consente di dare una (parziale) risposta la prima delle sentenze sopra menzionate, nella quale i giudici della Corte di cassazione affermano un principio che mi sembra condizionale: dopo la chiusura del fallimento decadono gli organi della procedura e la legittimazione ad agire per ottenere il rimborso dei crediti d'imposta compete all'ex fallito, il quale, una volta tornato *in bonis*, riacquista il potere di amministrare e disporre del proprio patrimonio (4).

(1) Ossia, nel lasso di tempo che va dall'inizio dell'esercizio alla data di apertura del fallimento.

(2) Mi pare sia oramai pacifico che le ritenute in questione abbiano natura di ritenute d'acconto: sul punto vd. da ultimo Agenzia delle Entrate, Circ., 22 marzo 2002, n. 26/E, in *Il Sole-24 Ore*, Codice tributario.

(3) Che, come noto, sono il curatore, per il fallimento, e il commissario liquidatore, per la liquidazione coatta amministrativa. D'ora in avanti mi riferirò solo al curatore e al fallimento, facendo menzione del commissario liquidatore e della liquidazione coatta solo quando vi siano delle peculiarità che riguardano tale procedura.

(4) Una simile soluzione non vale, invece, per la liquidazione coatta amministrativa, la cui chiusura, come noto, determina la cessazione della società e la cancellazione della stessa dal registro delle imprese, per effetto del richiamo agli artt. 2456 e 2457 c.c. ad opera dell'art. 213 della legge fallimentare.

In sostanza, il venir meno dell'effetto di spossessamento – mercè la chiusura della procedura fallimentare – consente all'imprenditore di riappropriarsi delle facoltà derivanti dal diritto di proprietà dei beni e dalla titolarità dei diritti di credito.

Ne consegue che il contribuente è legittimato a chiedere il rimborso dei crediti d'imposta maturati nel corso della procedura, nonché ad agire in giudizio per ottenere la restituzione delle somme indebitamente trattene dall'erario (5).

A garanzia dei creditori – sia di quelli concorsuali, non soddisfatti, sia di quelli non insinuati al passivo, sia di quelli successivi alla chiusura del fallimento – resta fermo il diritto ad agire individualmente nei confronti dell'ex fallito e, se del caso, di chiedere la riapertura del fallimento.

Sotto questo profilo, dunque, la sentenza sembra inappuntabile, nella misura in cui dà esatta applicazione, con riferimento ad un credito verso l'erario, alle norme della legge fallimentare che disciplinano la fase di cessazione della procedura. Segnatamente, si tratta degli artt. 120 e 121 della legge fallimentare i quali prevedono, rispettivamente, che con la chiusura della procedura i creditori riacquistano il libero esercizio delle azioni verso il debitore e che qualunque creditore possa chiedere al Tribunale la riapertura del fallimento quando nel patrimonio del fallito risultino attività tali da rendere utile il provvedimento.

La sentenza riguarda solo incidentalmente la materia tributaria, ossia solo in quanto l'oggetto dell'azione dell'ex fallito consisteva nel recupero di un credito erariale. Tuttavia, come ho accennato all'inizio delle presenti note, essa riveste un ruolo importante per le ripercussioni che può avere sul vivace dibattito che si è acceso in merito alla gestione dei crediti erariali delle procedure fallimentari. In particolare, è significativo che la Corte abbia ricordato con nettezza che con la chiusura del fallimento decadono gli organi della procedura (6): ciò significa, infatti, che gli atti dagli stessi compiuti sono privi di effetti e che non v'è spazio per una loro "sopravvivenza", fatte salve le specifiche eccezioni previste dalla legge fallimentare (7).

(5) Ammesso e non concesso che sia consentita la chiusura del fallimento in mancanza della preventiva liquidazione dei crediti erariali compresi nell'attivo fallimentare: su questo punto vd. oltre, par. 3.

(6) In questi termini, del resto, si esprime l'art. 120, comma 1, della legge fallimentare.

(7) Si vedano gli artt. 18, 21, comma 2, 102, comma 5, 117, comma 2, e 136, commi 1 e 3, della legge fallimentare.

Sicché, al di fuori di queste ipotesi che, in quanto eccezionali non sembrano riflettere un principio generale (8) né paiono suscettibili di applicazione analogica (9), non sembrano sussistere margini per legittimare una sorta di ultra-attività del curatore (10), dopo la chiusura del fallimento, finalizzata a consentirgli di svolgere altre funzioni fra le quali si vorrebbe far rientrare l'incasso del credito erariale non riscosso nel corso della procedura ovvero sorto dopo la chiusura della medesima (11).

Del resto – come la stessa Cassazione ha riaffermato – con la chiusura del fallimento cessa l'effetto di spossessamento nei confronti del fallito, il quale riacquista il diritto di disporre liberamente dei beni e dei crediti che compongono il proprio patrimonio.

Sicché il contribuente, una volta tornato *in bonis*, non può essere espropriato del diritto di chiedere e di ottenere – e se del caso di agire per ottenere – il rimborso dei crediti erariali non riscossi nel corso della

(8) Soprattutto di fronte ad una regola estremamente chiara, quale quella contenuta nel menzionato art. 120, comma 1, della legge fallimentare (con la chiusura del fallimento “decadono gli organi preposti al fallimento”).

(9) Specie l'art. 117, comma 2, della legge fallimentare, il quale prevede che, quando sono ammessi al passivo crediti sottoposti a condizione sospensiva (art. 113, n. 3, della legge fallimentare) e la condizione non si è ancora verificata alla data del riparto finale, la somma corrispondente a tali crediti “è depositata nei modi stabiliti dal giudice delegato, perché a suo tempo possa essere o versata ai creditori a cui spetta o fatta oggetto di riparto supplementare tra gli altri creditori”. Ebbene, mi pare che l'applicazione analogica di tale disposizione incontri un serio ostacolo nel fatto che si tratta di una norma che – presupponendo la sopravvivenza del curatore per una specifica funzione – si pone in posizione nettamente derogatoria rispetto alla regola generale sancita dal ricordato art. 120 della legge fallimentare, e si sa che le norme che fanno eccezione non sono suscettibili di applicazione al di fuori dei casi in esse considerati (art. 14 delle preleggi).

(10) Quale è stata ad esempio prospettata da Trib. Padova, sez. fall., ord. 8 maggio 2002, in Fisco, 2004, 5868; nonché da L. BELLINI e G. LIMITONE, *Rimborsi erariali esigibili dal fallimento*, in Fisco, 2004, 5796 s. In senso fortemente critico vd. invece P.F. CENSONI, *Chiusura del fallimento e attività residue degli organi fallimentari: ovvero la sorte postfallimentare dei crediti di imposta*, in Fallimento.Ipsos.it. In argomento vd. altresì G.U. TEDESCHI, *Manuale di diritto fallimentare*, Padova, 2001, p. 599, il quale afferma che “l'ingerenza degli (ex)-organi fallimentari, dopo la chiusura del fallimento, nella gestione del patrimonio del fallito è illegittima”.

(11) Peraltro, volendo riprendere il ragionamento concernente l'applicazione analogica dell'art. 117, comma 2, della legge fallimentare, mi sembra che nel caso prospettato neppure sussisterebbero i presupposti per l'applicazione analogica, attesa la diversità rispetto alla fattispecie contemplata nel menzionato art. 117. Quella prevista da tale articolo, infatti, riguarda il riparto di somme che sono già state acquisite dal curatore e che non possono essere ripartite fino a quando si sia verificata o non si possa più verificare la condizione sospensiva. Quella qui prospettata, invece, è una fattispecie del tutto diversa, perché il curatore non dispone delle somme da ripartire e deve ancora curarne l'incasso.

procedura o sorti dopo la chiusura della stessa, appunto perché tale diritto rientra nelle facoltà di disporre del patrimonio che il fallito riacquista con la chiusura della procedura. Né contro tali considerazioni varrebbe far leva sull'esigenza di tutela della *par condicio creditorum*: invero, tale esigenza viene meno proprio per effetto della chiusura della procedura concorsuale, come chiaramente si desume, da un lato, dal menzionato art. 120, comma 2, della legge fallimentare che riconosce ai creditori il diritto di agire individualmente nei confronti del debitore, dall'altro, dal diritto dei creditori tutti – compresi quelli successivi alla chiusura del fallimento – di chiedere la riapertura della procedura, sancito dal pure menzionato art. 121 della legge fallimentare.

Dunque, dopo la chiusura della procedura, l'unico soggetto legittimato ad ottenere il rimborso dei crediti erariali è l'imprenditore tornato *in bonis*, il quale, peraltro, è – e lo è sempre stato anche nel corso della procedura – l'unico soggetto passivo del rapporto tributario inerente alle fonti di reddito e, più in generale, ai presupposti impositivi ad esso ascrivibili, per quanto durante il fallimento l'assolvimento delle relative obbligazioni tributarie sia stato ad esso sottratto e sia stato ricondotto all'interno delle regole della procedura fallimentare (12).

Ne deriva che la tesi della Cassazione, che poggia sul chiaro disposto delle norme fallimentari, si rivela in linea con i cardini sostanziali del rapporto tributario, laddove riconosce la titolarità del diritto al rimborso al soggetto – il contribuente – titolare della capacità contributiva manifestata dal presupposto (anche di quello connesso a fatti verificatisi nel corso della procedura, e posti in essere dagli organi della procedura medesima), e consente di mantenere l'equilibrio tra entità dell'obbligazione tributaria e attitudine alla contribuzione del soggetto, a prescindere dalle vicende che hanno temporaneamente alterato – in vista della giusta tutela dei diritti dei creditori e di interessi più generali – la capacità dello stesso di disporre dei propri beni.

In altri termini, posto che il fallimento non incide sulla titolarità dell'obbligazione tributaria, in quanto il cd. effetto di spossessamento

(12) Osserva in proposito M. MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990, 151-152, che l'attribuzione degli obblighi tributari in capo al curatore trova giustificazione, in termini quasi di necessità, alla luce della situazione che si verifica con l'apertura del fallimento (spossessamento del fallito, sottrazione allo stesso della contabilità, ecc.) e che l'assolvimento di tali obblighi da parte del curatore si giustifica in termini di rappresentanza – e non di sostituzione – del fallito da parte del curatore.

non fa venir meno la titolarità delle fonti reddituali – e più in generale non impedisce l’ascrivibilità del presupposto impositivo – in capo al fallito (13), ma opera in un momento successivo, connesso all’adempimento dei relativi obblighi, va da sè che il diritto al rimborso – anche del credito erariale sorto nel corso della procedura – non può che competere al fallito: solo che, durante la procedura, esso può essere azionato dal curatore e dello stesso beneficeranno i creditori della massa e quelli ammessi al passivo; mentre una volta chiusa la procedura esso torna a tutti gli effetti nella disponibilità del soggetto passivo del rapporto tributario e la tutela dei creditori di questo – non solo di quelli concorsuali – è rimessa all’azione individuale degli stessi ed alla possibilità di ottenere la riapertura del fallimento.

3. Ostacoli alla chiusura della procedura prima della liquidazione dei crediti verso l'erario. - Le vie per evitare che il fallito, una volta tornato *in bonis*, si impossessi di somme che avrebbero dovuto essere destinate a soddisfare i creditori concorsuali esistono e consistono nel mantenere aperta la procedura fino al momento dell’incasso ovvero nel cedere *pro soluto* il credito erariale (14).

(13) Il punto mi sembra pacifico, sia per l’impossibilità di trasferire la soggettività passiva in capo al curatore, sia per la mancanza di disposizioni che consentano di attribuire soggettività alla procedura concorsuale, sia, infine, per la presenza di norme che chiaramente depongono per il mantenimento della soggettività passiva in capo al fallito. In tal senso mi limito a segnalare: l’art. 183, Tuir che al comma 3 dispone che il reddito d’impresa del maxi periodo fallimentare debba essere imputato all’ex fallito; l’art. 18 del DPR n. 42/1988, il quale stabilisce che il risultato del maxi periodo fallimentare debba essere incluso dall’ex fallito nella sua dichiarazione e conteggiato ai fini del calcolo della sua obbligazione tributaria ai fini dell’Irpef; l’art.17, comma 1, lett. g), Tuir, il quale annovera tra i redditi soggetti a tassazione separata quelli “conseguiti in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, di imprese commerciali esercitate da più di cinque anni”. In tal senso vd. comunque M. MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, cit., 142; F. TESAURO, *Appunti sugli adempimenti fiscali del curatore fallimentare*, in *Rass. trib.*, 1990, 243-245; F. BRIGHENTI, *Adempimenti tributari e responsabilità del curatore fallimentare*, Torino, 1994, 14-16; nonché Agenzia delle Entrate, *Circ. n. 26/E del 2002*, cit.

(14) In tal caso – ritiene F. TESAURO, *In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti e di cessione dei crediti d'imposta*, in *Boll. trib.*, 2003, 887-888 – lo schema contrattuale da evocare è quello del contratto di cessione di cosa futura, negozio con effetti meramente obbligatori, in una prima fase, e poi traslativi, nel momento in cui il credito viene ad esistenza. La tesi è condivisa da G. MARINI, *Ancora sulle ritenute operate sugli interessi attivi accreditati nel corso delle procedure concorsuali*, in questa Rivista, 2004, II, 487-488; S.A. ZENATI, *Le ritenute sugli interessi attivi dei depositi bancari intestati a procedure concorsuali*, in *Corr. trib.*, 2002, 4358-4359; G. ABATISTA, *Chiusura del falli-*

In entrambi i casi, si perviene alla liquidazione dell'attivo prima della chiusura della procedura e si evita l'anomalia – piuttosto frequente – consistente nel far cessare la procedura senza aver liquidato tutti i crediti e senza aver ripartito i relativi importi tra i creditori.

Il che è quanto sembra essersi verificato anche nel caso dal quale è scaturita la vicenda giuridica affrontata – a mio avviso correttamente – dalla Cassazione.

Da quanto si evince dalla descrizione sommaria dei fatti riportata all'inizio della pronuncia, pare che dopo la chiusura del fallimento il contribuente abbia chiesto il rimborso di un credito Iva risultante dalla dichiarazione annuale del periodo d'imposta in cui è stato dichiarato il fallimento medesimo. Si tratterebbe dunque di un credito erariale già esistente alla data di chiusura del fallimento, credito che, verosimilmente, gli organi della procedura non hanno ritenuto di dover incassare o in altro modo liquidare.

Tale situazione, ancorché piuttosto ricorrente, non mi pare perfettamente in linea con le disposizioni della legge fallimentare che disciplinano la chiusura della procedura. In particolare mi riferisco all'art. 118 della legge fallimentare il quale subordina la chiusura del fallimento al completamento della fase di ripartizione dell'attivo, ovvero al verificarsi, prima di questo momento, di altri eventi puntualmente individuati, consistenti nella mancanza di domande di ammissione al passivo, nella insufficienza dell'attivo e nella completa soddisfazione di tutti i creditori accompagnata al pagamento del compenso del curatore e di tutte le spese della procedura. Ma, al di fuori di questi casi specifici e circoscritti, la chiusura del fallimento non può prescindere dalla ripartizione dell'attivo, la quale presuppone, a sua volta, la liquidazione dell'attivo, ossia la trasformazione dei beni in somme di denaro (15) che deve avvenire attraverso la vendita (16).

mento e dies a quo della dichiarazione finale dei redditi, in *Tributimpresa*, 2003, 336. Solo in apparenza contrasta con questa impostazione la posizione assunta dall'Agenda delle Entrate nella *Ris.*, 12 agosto 2002, n. 279/E (in *Il Sole-24 Ore*, Codice tributatio), laddove si afferma che “un atto che abbia per oggetto la cessione di un credito tributario futuro possa avere rilevanza puramente civilistica tra le parti, non producendo alcun effetto nei confronti dell'amministrazione finanziaria”: ciò mi pare coerente con quanto sostenuto da Tesaro, il quale ha puntualizzato che l'effetto traslativo della titolarità del credito – rilevante, questo sì, anche nei confronti dell'amministrazione – si realizza in un momento successivo alla stipula del contratto.

(15) Cfr. artt. 110, comma 1, 111, comma 1, 113, 114 e 115, che, con riferimento al riparto, parlano sempre di “somme”.

(16) Cfr. art. 104 e s. della legge fallimentare.

Ciò significa che, prima del riparto finale, il legislatore ha ritenuto che non vi siano le condizioni per procedere alla chiusura della procedura: sicché la realizzazione dell'operazione qui prospettata determinerebbe un'alterazione della sequenza procedimentale concepita dal legislatore (17).

Del resto, non si può trascurare che la chiusura anticipata rispetto alla liquidazione dell'attivo – e dunque rispetto a quanto previsto dall'art. 118 della legge fallimentare – comprime i diritti dei creditori all'ammissione tardiva al passivo fallimentare (18) e alla richiesta di revocazione del decreto del Giudice Delegato, o della sentenza del Tribunale, di ammissione di un credito al passivo (19).

4. Possibilità di presentazione della dichiarazione finale dei redditi – e di richiesta di rimborso dei crediti verso l'erario – prima della formale chiusura della procedura. - Dunque, anche con riferimento ai crediti nei confronti dell'erario, l'interpretazione rigorosa delle disposizioni della legislazione fallimentare non sembra lasciare margini all'eventualità di chiusura della procedura prima della liquidazione dei crediti e del riparto delle relative somme a favore dei creditori della massa e di quelli insinuati al passivo.

Il punto è che – a parte le questioni legate ai tempi dei rimborsi, alle quali, come detto, si può porre rimedio ricorrendo alla cessione dei crediti – vi sono dei crediti erariali che, secondo la prassi corrente, si ritiene che, per così dire, maturino nel corso della procedura, ma vengano ad esistenza solo dopo la chiusura della medesima.

È il caso dei crediti corrispondenti alle ritenute alla fonte prelevate nel corso della procedura sulle somme depositate nei conti e nei depositi bancari, crediti che secondo taluni nascono con la presentazione della dichiarazione dei redditi (20) nella quale sono esposti gli interessi attivi,

(17) Segnalo, in proposito, che la Corte di cassazione ha negato l'applicabilità, nella procedura fallimentare, dell'istituto dell'assegnazione dei beni, ravvisando un ostacolo nel sistema di liquidazione dell'attivo delineato dalla legge fallimentare, il quale tende alla trasformazione in denaro dei beni del fallito per il successivo riparto tra i creditori: cfr. sent. 22 luglio 1983, n. 5069, in Rep. Foro it., 1984, Fallimento.

(18) Diritto che l'art. 101 della legge fallimentare prevede possa essere esercitato con ricorso al Giudice Delegato fino a quando non siano esaurite tutte le ripartizioni dell'attivo.

(19) Possibilità che l'art. 102 della legge fallimentare consente fino alla chiusura del fallimento.

(20) In questo senso vd. F. TESAURO, *In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti e di cessione dei crediti d'imposta*, cit., 888; nonché G. TREMONTI, *Imposizione e*

viene calcolato il reddito complessivo e viene liquidata l'imposta dovuta, da cui le ritenute possono essere scomutate.

Ebbene, si è già ricordato che per le procedure concorsuali il risultato del maxi periodo d'imposta compreso tra l'inizio e la fine della procedura è generalmente negativo, sicché l'importo delle ritenute subite rappresenta un credito che può essere chiesto a rimborso.

Senonché, stando alla prassi diffusa, alimentata dalle prese di posizione dell'Agenzia delle entrate (21), la dichiarazione dei redditi del maxi periodo fallimentare potrebbe essere presentata solo dopo la chiusura della procedura, il che vorrebbe dire che del relativo credito non potrebbe che beneficiare l'ex fallito.

In effetti, bisogna riconoscere che tale impostazione non è del tutto avulsa rispetto al dato testuale dell'art. 10, comma 4, del DPR 600 (ora trasfuso nell'art. 5, comma 5, del DPR n. 322/1998), che, di primo acchito, parrebbe presupporre la chiusura della procedura prima della presentazione della dichiarazione, laddove stabilisce che la dichiarazione deve essere presentata "entro quattro mesi dalla chiusura del fallimento o della liquidazione". In altri termini, si potrebbe ragionevolmente pensare che con tale formulazione il legislatore abbia inteso delineare una sequenza nella quale la chiusura della procedura debba precedere la presentazione della dichiarazione (22).

Tuttavia, il mero riferimento al dato letterale finisce col creare un circolo vizioso, dal momento che per la nascita del credito è necessaria la presentazione della dichiarazione dei redditi, ma ciò potrebbe avvenire solo dopo la chiusura del fallimento, ossia quando il curatore è già decaduto dall'incarico e non avrebbe titolo per presentare alcunché.

Ad ogni buon conto, anche alla luce del fatto che la legge richiede espressamente che la dichiarazione sia presentata dal curatore (23), si è diffusa e tollerata la prassi di consentire al curatore, dopo la chiusura del-

definitività nel diritto tributario, Milano, 1977, 159 s. Altri, invece, ritengono che le ritenute farebbero sorgere immediatamente un credito d'imposta, il quale sarebbe da subito certo e liquido e diventerebbe esigibile solo nel momento della presentazione della dichiarazione: vd. F. BOSELLO, *Il prelievo alla fonte nel sistema dell'imposizione diretta*, Padova, 1972, 138.

(21) Cfr. Agenzia delle Entrate, Circ. n. 26/E del 2002, cit.

(22) In tal senso vd. M. MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, cit., 221.

(23) Cfr. art. 18 del DPR n. 42/1988, nonché i menzionati art. 10, comma 4, del DPR n. 600/1973, e art. 5, comma 5, del DPR n. 322/1998.

la procedura, di presentare la dichiarazione dei redditi del maxi periodo concorsuale.

Ora, su questa problematica interviene a far luce la Cassazione con la seconda sentenza sopra riportata, nella quale i supremi giudici ritengono che la disposizione dell'art. 10, comma 4, del DPR n. 600 non precluda la possibilità che la dichiarazione dei redditi del maxi periodo fallimentare possa essere presentata anche prima della chiusura del fallimento, a patto che siano definiti tutti i rapporti giuridico-economici facenti capo al fallimento e siano conosciuti gli elementi che compongono il reddito da dichiarare.

Ciò sulla scorta di un duplice ordine di argomenti interpretativi:

– il primo, di carattere testuale, consistente nel fatto che il menzionato art. 10, comma 4, del DPR n. 600 non sanziona con l'invalidità o l'inefficacia la dichiarazione presentata prima della chiusura del fallimento, limitandosi alla fissazione del termine ultimo per la presentazione ma non di quello iniziale;

– il secondo, di carattere sistematico, consistente nel riconoscimento che la dichiarazione finale dei redditi è funzionale alla determinazione della differenza tra il residuo attivo e il patrimonio iniziale e che pertanto per la sua fedeltà è sufficiente la definizione dei rapporti che incidono sul computo del residuo attivo, che può verificarsi anche prima della formale chiusura del fallimento.

Si tratta di argomenti che mi paiono condivisibili e che consentono di introdurre una dose di opportuna elasticità nell'interpretazione della norma.

A ben vedere, peraltro, la tesi della Cassazione non è del tutto nuova nel panorama tributario, sia perché già in precedenza la stessa Corte aveva avuto modo di riconoscere al commissario liquidatore la possibilità di attivarsi, prima della chiusura della liquidazione, per il recupero delle somme prelevate dai sostituti d'imposta nel corso della procedura (24), sia perché essa ricalca, quanto meno nelle conclusioni, una risalente interpretazione del Ministero delle finanze (25), riferita al previgente regime di tassazione del reddito d'impresa (26), e sia perché si tratta di soluzione che era già stata proposta dalla dottrina (27).

(24) Cfr. sent. 29 dicembre 1995, n. 13154, in Il Sole-24 Ore, Codice tributario.

(25) Cfr. Ris., 1° aprile 1977, prot. 294; nonché Ris., 14 giugno 1982, prot. 1806.

(26) E poi contraddetta dall'Agenzia delle Entrate sulla scorta della diversità del metodo di quantificazione del reddito del periodo concorsuale, conseguente all'entrata in vigore del Tuir: cfr. ancora Circ. n. 26/E del 2002.

(27) Cfr. G. MARINI, *Appunti in tema di ritenute sugli interessi attivi accreditati nel corso delle procedure concorsuali*, in Rass. trib., 2000, 812-813.

Ma soprattutto, mi pare che la soluzione prospettata dalla Cassazione abbia il pregio di consentire il superamento (quanto meno con riguardo ai fallimenti delle società di capitali e alle liquidazioni coatte amministrative) di alcune delle perplessità sollevate in ordine alla legittimità costituzionale delle norme che impongono l'effettuazione della ritenuta d'acconto anche sui redditi erogati a favore dei soggetti sottoposti a procedure concorsuali. In particolare, dubbi sono stati formulati alla luce dell'insegnamento della Corte costituzionale che ha subordinato la legittimità degli obblighi di versamento in acconto all'esistenza di un collegamento, secondo l'*id quod plerumque accidit*, degli stessi con il presupposto impositivo e alla possibilità per il contribuente di ottenere il rimborso di quanto versato in eccesso (28). Certo la soluzione non incide sulla ragionevolezza dell'obbligo di versare acconti (sotto forma di ritenute) nel corso della procedura (29), ma per lo meno crea le condizioni affinché il curatore e il commissario liquidatore possano attivarsi per ottenere il rimborso dei relativi crediti. Il che è particolarmente rilevante per la procedura di liquidazione coatta amministrativa la cui chiusura, come noto, determina l'estinzione della società e dunque il venir meno del soggetto che potrebbe beneficiare del rimborso. In questi casi, infatti, sarebbe palese l'illegittimità costituzionale di un sistema normativo che, da un lato, consentisse il prelevamento di acconti sui redditi maturati nel corso della procedura; dall'altro lato, subordinasse il rimborso alla presentazione della dichiarazione finale dei redditi; e dall'altro lato ancora, consentisse la presentazione solo dopo la chiusura della procedura, vale a dire solo in un momento in cui sia venuto meno, per effetto di una espressa previsione di legge, il soggetto che avrebbe potuto beneficiare del rimborso (30). È chiaro che si tratterebbe di un sistema illegittimo, in

(28) Vd. sul punto F. TESAURO, *In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti e di cessione dei crediti d'imposta*, cit., 885-886; G. MARINI, *Ancora sulle ritenute operate sugli interessi attivi accreditati nel corso delle procedure concorsuali*, cit., 484; G. ABATISTA, *Chiusura del fallimento e dies a quo della dichiarazione finale dei redditi*, cit., 334-335.

(29) Ragionevolezza negata da F. TESAURO, *In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti e di cessione dei crediti d'imposta*, cit., p. 885; ed invece riconosciuta da Cass., sent. 14 novembre 2001, n. 14127, in *Dir. prat. trib.*, 2002, II, 325-326. Sulla questione vd. anche M. MARTELLI, *Rimborso delle ritenute d'acconto subite dalle procedure concorsuali*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, II, 328-329.

(30) In proposito G. MARINI, *Appunti in tema di ritenute sugli interessi attivi accreditati nel corso delle procedure concorsuali*, cit., 812, parla di "insanabile scollamento tra la disciplina delle ritenute alla fonte (subite) ed il sistema di imposizione del reddito ... che potrebbe essere ricomposto solo con una declaratoria di illegittimità costituzionale dell'art. 26, comma 2, del DPR n. 600/1973".

quanto contrario ai canoni della ragionevolezza e della capacità contributiva.

Ebbene, la tesi sostenuta dalla Cassazione consente di evitare una simile distorsione, nella misura in cui permette al commissario liquidatore ed al curatore di presentare la dichiarazione anche prima della chiusura della procedura, di modo che dell'eventuale rimborso possano beneficiare i relativi creditori e, soprattutto, che – per quanto concerne la liquidazione coatta amministrativa – il diritto al rimborso possa essere concretamente azionato e, per effetto di ciò, possa essere assicurato il rispetto dell'imprescindibile nesso di correlazione tra l'obbligazione tributaria e la capacità contributiva manifestata dal soggetto sottoposto alla procedura concorsuale.

Il tutto, peraltro, senza stravolgimenti del sistema normativo e senza eccessive forzature del dato testuale (31), in quanto non viene modificata la scadenza del termine di presentazione, ma viene più semplicemente consentita l'anticipazione dell'assolvimento dell'obbligo di dichiarazione rispetto al momento che il legislatore ha assunto per il computo del suddetto termine.

5. Perplexità sollevate dalle soluzioni dirette a consentire la chiusura della procedura prima della liquidazione dei crediti verso l'erario. - Ora, se la dichiarazione dei redditi può essere presentata prima che venga emesso il decreto di chiusura della procedura, ciò significa che, quanto meno per le procedure che riguardano società di capitali, il curatore si trova nelle condizioni di far nascere (32) il credito nei confronti dell'erario, corrispondente alle ritenute in precedenza prelevate, attraverso la presentazione della dichiarazione finale dei redditi, già prima della chiusura della procedura. Egli può quindi chiedere il rimborso del credito e decidere di mantenere aperta la procedura fino all'incasso ovvero liquidare il credito attraverso la cessione *pro soluto* a terzi.

Il che, peraltro, è quanto si verifica nel comparto dell'Iva, nel quale la dichiarazione dell'esercizio in cui termina la procedura e quella di cessazione dell'attività possono essere presentate prima della chiusura della

(31) Qualche perplexità sul piano prevalentemente pratico, peraltro non insormontabile, viene sollevata da S.A. ZENATI, *La dichiarazione dei redditi finale può essere presentata anche prima della chiusura del fallimento*, in Corr. trib., 2004, 3705.

(32) O rendere esigibile, nella prospettazione di Bosello (vd. sopra nt. 20).

procedura medesima ed in quella sede può essere chiesto il rimborso dell'eventuale saldo a credito (33).

Invero, è abbastanza pacifico che la cessazione dell'attività che, ai sensi dell'art. 30 del DPR n. 633, costituisce il presupposto per la richiesta di rimborso del credito Iva, è sganciata dal dato formale del decreto di chiusura della procedura e dipende invece dalle circostanze di fatto consistenti nella ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda (34).

Sicché, con la cessazione dell'attività – e la connessa definizione dei rapporti che incidono sulla determinazione del residuo attivo – si verificano le condizioni per procedere alla presentazione della dichiarazione dei redditi e dell'Iva e per formulare l'istanza di rimborso dei relativi crediti.

Viene così a mancare – quanto meno con riferimento al fallimento delle società di capitali e alle ipotesi di liquidazione coatta amministrativa – uno degli argomenti più suggestivi utilizzati per avallare soluzioni che consentano la chiusura della procedura prima della liquidazione dei crediti verso l'erario, quali, ad esempio, la permanenza in carica del curatore, con la funzione di ottenere il rimborso e ripartire l'incassato tra i creditori fallimentari, e la costituzione in *trust* dei crediti erariali.

In particolare, l'argomento utilizzato faceva leva sul fatto che il curatore potesse chiedere il rimborso del credito per ritenute solo in sede di dichiarazione finale, ma, posto che si assumeva che questa dichiarazione potesse essere presentata solo a fallimento chiuso, si giungeva alla conclusione che del rimborso avrebbe potuto avvalersi solo il fallito nel frattempo tornato *in bonis*.

Ora, è chiaro che questo argomento viene per così dire neutralizzato se si condivide la tesi della Cassazione, dal momento che, se la dichiarazione può essere presentata prima della chiusura del fallimento, non vi dovrebbero essere ostacoli a far sì che del credito possa beneficiare la massa dei creditori concorsuali (35).

(33) In tal senso vd. Circ. min., 28 gennaio 1992, n. 3 - prot. 446157, Il Sole-24 Ore, Codice tributario; nonché Agenzia delle Entrate, Circ. n. 26/E del 2002, cit.; ed anche C. ZAFARANA, *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Milano, 2001, 31.

(34) Così Cass., sent. 27 giugno 2003, n. 10227, in Giur. trib., 2004, 141; Cass., sent. 2 marzo 2004, n. 4234, in Corr. trib., 2004, 1904.

(35) Questo con riferimento all'Iva e, nei casi di fallimento delle società di capitali e di liquidazione coatta amministrativa, anche alle imposte dirette. Rimane invece aperta la questione se si guarda alle imposte dirette nei casi di fallimento dell'imprenditore

Peraltro, giova qui brevemente accennare al fatto che – al di là della fondatezza dell'argomentazione testè riportata – la praticabilità delle suddette soluzioni non è affatto pacifica.

Quanto alla prima, quella della cd. ultra-attività del curatore, ho detto sopra che si tratta di una soluzione che sembra incontrare seri ostacoli già nella legislazione fallimentare.

Ed altrettanto può dirsi per la seconda – la costituzione in *trust* – la quale sembra altresì contrastare con le rigorose norme che disciplinano la cessione dei crediti erariali (36).

In particolare, la soluzione che è stata prospettata consiste nella costituzione in *trust* dei crediti nei confronti dell'erario, nella chiusura del fallimento e nel conferimento dell'incarico ad un *trustee* di provvedere alla loro riscossione ed alla conseguente ripartizione fra i creditori secondo le disposizioni del piano di riparto nel frattempo reso esecutivo dal Giudice Delegato (37).

Ebbene, mi sembra che una simile operazione conduca ad una sostanziale elusione – o quanto meno ad una sensibile (e difficilmente accettabile) attenuazione – del sistema di garanzie che informa la legislazione fallimentare, in vista della tutela sia dell'interesse dei creditori alla *par condicio* sia di un interesse più generale del mercato e della collettività.

Mi riferisco, in sintesi, alla circostanza che con la chiusura del fallimento – e con la connessa decadenza degli organi della procedura – ven-

individuale e delle società di persone, essendo dubbio che la dichiarazione finale redatta dal curatore sia idonea a consentire la richiesta di rimborso delle ritenute (sulla diversità degli effetti della dichiarazione finale ai fini Irpef e Irpeg, vd. F. TESAURO, *Appunti sugli adempimenti fiscali del curatore fallimentare*, cit., 249-250). Ciò in quanto il rimborso del credito per ritenute presuppone la liquidazione del debito d'imposta dell'imprenditore o del socio dell'anno in cui si chiude il fallimento. Tant'è che l'art. 183, Tuir prevede espressamente che reddito del maxi periodo fallimentare confluisce nel reddito complessivo della persona fisica e che la dichiarazione finale deve essere trasmessa all'imprenditore. A quanto pare, quindi, l'eventuale rimborso delle ritenute può essere richiesto dall'imprenditore o dal socio tornato *in bonis*, e ciò a prescindere dal momento di presentazione della dichiarazione finale da parte del curatore. Se così è, allora, la tesi sostenuta dalla Cassazione risulta indifferente rispetto all'argomento sopra riportato.

(36) Perplexità vengono avanzate anche da G. MARINI, *Ancora sulle ritenute operate sugli interessi attivi accreditati nel corso delle procedure concorsuali*, cit., 488; nonché da P.F. CENSONI, *Chiusura del fallimento e attività residue degli organi fallimentari: ovvero la sorte postfallimentare dei crediti di imposta*, cit.; e da G. ABATISTA, *Chiusura del fallimento e dies a quo della dichiarazione finale dei redditi*, cit., 337-338.

(37) Cfr. Trib. Roma, sez. fall., decreto 4 aprile 2003, in Fisco, 2004, 6394.

gono meno i poteri/doveri di sorveglianza che la legge attribuisce all'Autorità giudiziaria (Giudice Delegato e Tribunale) in vista della tutela dei suddetti interessi di ordine generale.

Inoltre, perplessità derivano dallo spostamento di ben due fasi della procedura (quelle della liquidazione e del riparto) in capo ad un soggetto diverso dagli organi fallimentari, spostamento che non pare compatibile con la legge, la quale consente al curatore unicamente di avvalersi di delegati e di coadiutori, che peraltro sono figure che rispondono allo stesso curatore e la cui esistenza presuppone una procedura fallimentare aperta (38).

Del resto, a conferma della delicatezza delle fasi testè menzionate e della impossibilità di trasferirle in capo a soggetti estranei alla procedura rileva quanto disposto dall'art. 34, comma 3, della legge fallimentare, il quale arriva a comminare la revoca del curatore in caso di omesso o tardivo deposito delle somme riscosse, nonché dagli artt. 228-230 della legge fallimentare i quali sanzionano i reati propri del curatore.

Infine, va ricordato che la chiusura anticipata della procedura rispetto al completamento della fase della ripartizione dell'attivo – e dunque prima di quanto previsto dall'art. 118 della legge fallimentare – si risolve in una compressione del diritto all'ammissione tardiva al passivo fallimentare, riconosciuto fino all'esaurimento delle ripartizioni, e del diritto di chiedere la revocazione del decreto del Giudice Delegato, o della sentenza del Tribunale, di ammissione di un credito al passivo, riconosciuto fino alla chiusura del fallimento.

Ma non è tutto, perché mi sembra che la costituzione in *trust* dei crediti verso l'erario, accompagnata dalla chiusura anticipata della procedura rispetto al momento dell'incasso, dia vita ad ulteriori distorsioni nell'ambito dell'ordinamento giuridico difficili da accettare (e che comunque meriterebbero riflessioni che vanno al di là dell'economia della presente nota).

In particolare, quel che desta perplessità è che le fasi dell'incasso e del riparto, che trovano nella legge fallimentare una compiuta disciplina, vengono sottoposte ad una regolamentazione non solo diversa, ma altresì dettata da uno Stato diverso, in ragione del fatto che l'istituto del *trust* è sì riconosciuto dall'ordinamento italiano per effetto della ratifica della Convenzione de L'Aja del 1° luglio 1985 (39) ma non trova una pro-

(38) Cfr. art. 32 della legge fallimentare.

(39) Ratifica avvenuta con legge 16 ottobre 1989, n. 364.

pria disciplina nella legislazione interna. Sicché ogni singolo *trust* dovrà essere regolato “dalla legge scelta dal costituente” (40), ossia dalla legge di un altro Stato che lo disciplina. Il che non mi sembra facilmente accettabile, nella misura in cui conduce ad applicare alle suddette fasi della procedura fallimentare una norma concepita per regolare situazioni diverse, la quale sottende una valutazione da parte di un organo diverso dal legislatore nazionale, di interessi diversi da quelli sottesi e tutelati dalla legge fallimentare italiana.

Da ultimo, mi sembra che alcuni ostacoli alla praticabilità della soluzione in commento derivino proprio dalla natura erariale dei crediti che si vorrebbero costituire in *trust*.

Invero, tale circostanza chiama in causa le disposizioni dettate per regolamentare la cessione dei crediti erariali, nell’ottica di garantire il debitore ceduto – l’erario, per appunto – onde salvaguardare l’interesse erariale che potrebbe essere leso nel caso in cui, dopo il rimborso, si dovesse accertare l’inesistenza della ragione creditoria.

A tal fine è stato introdotto l’art. 43-bis del DPR n. 602/1973, il quale, oltre a prevedere una serie di requisiti di carattere formale e procedimentale per l’operazione di cessione del credito (41), stabilisce espressamente che “il cessionario risponde in solido con il contribuente fino a concorrenza delle somme indebitamente rimborsate”.

Sicché, per effetto di questa disposizione, la posizione dell’erario viene rafforzata, in quanto vengono individuati due soggetti nei confronti dei quali esso può rivolgersi per recuperare le somme indebitamente rimborsate.

Ebbene, nell’operazione in esame, il *trustee* verrebbe ad assumere il ruolo di cessionario del credito, tuttavia egli non sarebbe nella condizione di rispondere, né individualmente né solidalmente, con il fallimento cedente qualora l’erario chiedesse la restituzione delle somme indebitamente rimborsate. Ciò in quanto, uno degli effetti tipici del *trust* è la segregazione del patrimonio in *trust* rispetto a quello personale del *trustee*, sicché è da escludere che il *trustee* possa essere chiamato a rispondere con i propri beni personali di obbligazioni che riguardano il patrimonio in *trust*. Inoltre, nell’operazione prospettata si prevede che le somme rimborsate dall’erario vengano immediatamente distribuite tra i creditori del fallimento – già chiuso – secondo il piano di riparto approvato dal

(40) Così l’art. 6 della Convenzione de L’Aja.

(41) Su cui vd. M. CANTILLO, *La cessione dei crediti nelle imposte dirette*, in *Rass. trib.*, 1999, 28 s.

Giudice Delegato: ciò che esclude che l'amministrazione possa ottenere la restituzione rivalendosi sul patrimonio del *trust*.

Sicché, mi pare che verrebbe a mancare la garanzia della responsabilità solidale del cessionario del credito che il legislatore ha invece inteso prevedere a tutela dell'interesse erariale.

Dall'altro lato, verrebbe a mancare anche la responsabilità del cedente del credito, in quanto non potrebbe essere chiamata a rispondere la procedura fallimentare, che è già chiusa, e neppure potrebbero essere chiamati a rispondere i creditori concorsuali, beneficiari del *trust*, non essendo essi né i cedenti né i cessionari del credito.

6. Dubbi sulla legittimità delle richieste di rimborso del credito Iva prefallimentare in sede di dichiarazione Iva iniziale. - Il parallelismo che la Corte di cassazione ha contribuito a creare tra i comparti delle imposte dirette e dell'Iva quanto alla presentazione della dichiarazione finale e alla richiesta di rimborso dei relativi crediti, viene però inopinatamente rinnegato – dalla medesima Corte – con riferimento al rimborso del credito Iva maturato nel periodo pre-fallimentare.

Della questione si occupano le ultime due pronunce qui considerate, nelle quali la Corte ha riconosciuto la legittimità della richiesta di rimborso avanzata dal curatore in sede di presentazione della dichiarazione Iva iniziale (42), sul presupposto che con l'apertura del fallimento si verifichi la cessazione dell'attività d'impresa e si realizzi così la fattispecie che l'art. 30, comma 2, del DPR n. 633 annovera tra quelle che legittimano la richiesta di rimborso dell'eccedenza a credito di Iva (43).

Entrambe le sentenze si riferiscono all'art. 74-bis del DPR n. 633, ora in buona parte sostituito dall'art. 8 del DPR n. 322/1998, ma si fondano su argomentazioni di portata più generale che potrebbero andare oltre lo specifico *thema decidendum*, per giungere ad influenzare anche l'interpretazione della disposizione attualmente vigente.

Va detto che dal raffronto delle due pronunce si nota un'attenuazione della radicalizzazione del pensiero della Corte che tuttavia non consente di condividere le conclusioni cui approda il supremo consesso, nell'ambito di un'interpretazione sistematica delle norme.

(42) Vale a dire quella che deve essere presentata al momento dell'apertura della procedura e che concerne le operazioni poste in essere nel segmento prefallimentare.

(43) In precedenza, a conclusioni analoghe era giunta Cass., sent. 22 marzo 2002, n. 4104, in Il Sole-24 Ore, Codice tributario.

In effetti, con la sentenza n. 4225/2004, la Corte ripropone gli argomenti già illustrati nella sentenza n. 4104/2002, che si muovono su un piano per così dire formale, nel senso che si incentrano sulla assimilabilità – sul versante della funzione – della dichiarazione iniziale del curatore rispetto alla dichiarazione di cessazione dell'attività. Tanto quest'ultima, quanto la prima avrebbero infatti la funzione di fotografare il rapporto tributario anteriore alla dichiarazione di fallimento e di chiuderlo.

Senonché, non pare che una simile argomentazione sia sufficiente per giungere ad affermare che con l'apertura del fallimento si verifichi l'ipotesi contemplata dal menzionato art. 30, comma 1, del DPR n. 633.

La norma richiede infatti che si realizzi il requisito, di carattere sostanziale, della cessazione dell'attività: dunque, non è tanto alla funzione della dichiarazione cui bisogna guardare, quanto alla situazione di fatto che si crea con la dichiarazione di fallimento.

Del resto va detto che la funzione attribuita dalla Corte alla dichiarazione iniziale del curatore non rappresenta una peculiarità di tale dichiarazione, dal momento che quella di fotografare una determinata situazione e di rendere partecipe il fisco è caratteristica comune a tutte (o quasi) le dichiarazioni tributarie.

Semmai per giungere alla conclusione voluta dalla Cassazione sarebbe necessario spingersi oltre ed andare alla sostanza del fenomeno, fino a sostenere che con l'apertura del fallimento si verifica la cessazione dell'attività dell'imprenditore fallito.

Ed infatti a questo arriva la pronuncia n. 19169/2003, laddove afferma che “nessuna continuità è ... giuridicamente riscontrabile fra gestione dell'imprenditore (prima del fallimento) ed amministrazione fallimentare” e addirittura afferma che sarebbero “mutati, per effetto della dichiarazione di fallimento, il contribuente ed il soggetto responsabile della gestione”.

Tale tesi però non convince, per una serie di ragioni (44).

In primo luogo, pare eccessivo sostenere che con la dichiarazione di fallimento si avrebbe un mutamento del contribuente: a tacer d'altro, non si vede chi dovrebbe rivestire la qualifica di contribuente, a meno che non si voglia sostenere – ma non si vede su quali basi – che il curatore o la procedura fallimentare diventino soggetti passivi del tributo.

Inoltre, volendo concentrarci sull'assunto di base – secondo cui l'apertura del fallimento equivarrebbe alla cessazione dell'attività d'im-

(44) Critica rispetto a queste conclusioni è anche S.A. ZENATI, *Commento a Corte Cass. n. 19169*, in *Corr. trib.*, 2004, 927-928.

presa – non si può sottacere come lo stesso non trovi riscontro nella legge: anzi proprio l'art. 74-bis del DPR n. 633, invocato dalla Corte, presuppone che dopo l'apertura del fallimento vi sia la continuazione dell'attività imprenditoriale (presupposto soggettivo dell'Iva), laddove stabilisce che nel corso della procedura debbano essere effettuati gli “adempimenti previsti dal presente decreto” (fatturazione, liquidazioni, dichiarazioni annuali).

L'assunto, peraltro, prova troppo, perché, se fosse vero che con l'apertura del fallimento si realizza – per lo meno a fini fiscali – la cessazione dell'attività d'impresa, ciò vorrebbe dire che verrebbe meno il presupposto dell'Iva, sicché si dovrebbe pervenire alla conclusione – da nessuno più prospettata – che le cessioni dei beni del fallito non dovrebbero essere assoggettate ad imposta.

Non a caso, il suddetto assunto è sempre stato avversato dalla dottrina, la quale conviene invece sul fatto che la qualifica fiscale di imprenditore non viene meno con l'avvio della fase liquidatoria (45).

Ma la tesi sostenuta dalla Cassazione è anche asistemica, nella misura in cui contraddice l'impostazione assunta dal legislatore del Tuir, il quale espressamente qualifica come reddito d'impresa quello prodotto nel corso della procedura (46) e, così facendo, presuppone che, anche dopo l'apertura del fallimento, si configuri l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di un'impresa commerciale.

(45) In argomento vd. G. FALSITTA, *La tassazione delle plusvalenze e sopravvenienze nelle imposte sui redditi*, Padova, 1986, 509, il quale osserva che “è oggi prevalente l'opinione che ammette esistente l'impresa nella fase di liquidazione” e ritiene che “l'impresa sopravvive al fallimento” e che “l'impresa fallita si estingue o cessa solo a conclusione delle operazioni di liquidazione”; A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'Iva*, Milano, 1982, 231, secondo il quale nello statuto fiscale dell'impresa sono compresi gli atti compiuti successivamente all'apertura della procedura concorsuale; e più di recente D. STEVANATO, *Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario*, Padova, 1994, 233, ad avviso del quale “il connotato qualificante dell'impresa in senso fiscale è costituito dal substrato organizzativo-patrimoniale, a prescindere dalle interruzioni a dal venir meno dell'esercizio dell'attività di gestione. Lo statuto fiscale dell'imprenditore, dunque, trova applicazione anche nella fase preordinata alla disgregazione (in questo caso coattiva) del patrimonio aziendale; l'impresa potrà allora dirsi cessata soltanto al termine delle operazioni di liquidazione del patrimonio aziendale del fallito, ove sia dato constatare (come di solito accade) la mancata ripresa dell'attività produttiva”. In senso conforme vd. anche V. FICARI, *Reddito di impresa e programma imprenditoriale*, Padova, 2004, 137-138. Nello stesso senso sembra orientato anche M. MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, cit., 36.

(46) Vd. art. 183 Tuir.

Ed è altresì asistemica in quanto contrasta con l'interpretazione offerta dalla stessa Corte di cassazione con riferimento alla procedura di liquidazione ordinaria – anch'essa diretta, come il fallimento, alla realizzazione dell'attivo e al soddisfacimento dei creditori – nella quale la cessazione dell'attività – presupposto per la rimborsabilità del credito Iva – viene fatta coincidere con la chiusura della liquidazione e non con la semplice messa in liquidazione (47).

In definitiva, dunque, le conclusioni cui giunge la Cassazione non sembrano condivisibili, né si può convenire con gli argomenti addotti dalla Corte a sostegno del suo ragionamento, in quanto si tratta di affermazioni che attribuiscono alla dichiarazione di fallimento e al conseguente effetto civilistico dello spossessamento una portata ben più ampia rispetto a quella che si evince dalle norme tributarie, sia in materia di Iva sia in materia di imposte dirette.

Ciò sia con riguardo alla disciplina contenuta nell'art. 74-bis del DPR n. 633 – cui si riferiscono le sentenze in commento – sia, a maggior ragione, rispetto a quella contenuta nell'art. 8 del DPR n. 322/1998.

Invero, l'art. 8, comma 5, ultimo periodo, chiarisce espressamente che la dichiarazione Iva del segmento prefallimentare – da presentare entro quattro mesi dalla nomina del curatore – è finalizzata a consentire l'eventuale insinuazione al passivo dell'erario, per il debito Iva in essa riportato.

Si crea così una soluzione di continuità, che tuttavia non riguarda il presupposto soggettivo dell'Iva (l'esercizio dell'attività d'impresa), come erroneamente sostiene la Corte di cassazione, bensì il periodo d'imposta, in deroga al principio dell'unicità del periodo medesimo e funzionale al miglior soddisfacimento dell'interesse erariale.

Ciò è peraltro confermato dalle regole dettate per la compilazione della dichiarazione Iva dell'anno in cui viene dichiarato il fallimento: non è irrilevante, infatti, che le istruzioni per la compilazione della dichiarazione annuale precisino che i curatori debbono “presentare la dichiarazione annuale Iva relativa a tutto il periodo d'imposta, comprensiva di due moduli: il primo, per le operazioni registrate nella parte dell'anno solare anteriore alla dichiarazione di fallimento ..., e il secondo per le operazioni registrate successivamente a tale data” (48).

(47) Vd. le già citate sentenze 27 giugno 2003, n. 10227 e 2 marzo 2004, n. 4234.

(48) Cfr. Istruzioni per la compilazione della dichiarazione Iva relativa all'anno d'imposta 2003, approvate con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. Giova segnalare, comunque, che analoghe direttive erano impartite in passato, quando le Istruzioni venivano approvate con decreto del Ministero delle finanze.

Dunque, mi sembra evidente, sul piano degli adempimenti, che l'interruzione non riguarda l'esercizio dell'attività di impresa commerciale, bensì l'arco temporale nel corso del quale quell'attività viene esercitata, e continua ad essere esercitata, sia pure con modalità e finalità differenti dopo l'apertura della procedura fallimentare.

E, più in generale, posto che, dopo la dichiarazione di fallimento, rimangono attivi tutti gli obblighi sostanziali e formali previsti dalla normativa Iva, non sembra esservi spazio per sostenere che con l'apertura della procedura si verifichi la cessazione dell'attività d'impresa.

Anzi, un indizio del contrario si può trarre ancora una volta dalle istruzioni alla compilazione del modello Iva annuale, nella parte in cui si stabilisce che, se dalla liquidazione dell'imposta relativa al segmento prefallimentare, risulta un saldo a credito per il fallito, nel quadro VX si deve indicare la somma algebrica con il saldo che risulta dalla liquidazione delle operazioni poste in essere nella seconda parte dell'anno, ossia dall'apertura del fallimento al 31 dicembre. Di qui la conferma che il risultato dell'anno rappresenta un tutto unitario, appunto perché il presupposto è unitario, e che a questa regola si fa eccezione solo qualora nella prima parte dell'anno risulti un debito verso l'erario, nel qual caso l'Agenzia è legittimata ad insinuarsi al passivo sulla scorta della dichiarazione all'uopo presentata dal curatore.

In definitiva, dunque, sia sul piano sostanziale, sia sul piano procedimentale, si ravvisano argomenti per escludere che il curatore abbia la facoltà di chiedere – in sede di dichiarazione iniziale Iva – il rimborso del credito sorto nel segmento prefallimentare.

ANTONIO VIOTTO