

LE SANZIONI FISCALI ANTE FALLIMENTO SONO OPPONIBILI ALLA CURATELA

di LORENZO GAMBI

SOMMARIO: 1. Il caso sottoposto alla Corte di Cassazione ed il relativo *decisum*.- 2. Il ruolo del curatore e la soggettività fiscale del fallimento.- 3. L'irrelevanza dell'elemento psicologico in ambito di sanzioni concorsuali.- 4. Conclusioni.

1. La Corte di Cassazione, con ordinanza n. 8710/2020, depositata l'11 maggio 2020, ha statuito che il credito sanzionatorio relativo a violazioni commesse dal debitore prima della sentenza di fallimento è opponibile alla curatela, potendo così partecipare al concorso.

Questo il caso esaminato dal Supremo Collegio.

L'Agenzia delle Entrate notificava al curatore del fallimento di una società un avviso d'accertamento in materia di tributi diretti ed IVA relativi ad un periodo d'imposta anteriore a quello di apertura della procedura.

La curatela impugnava l'atto impositivo, deducendone la illegittimità per carenza di prova e vizio di motivazione.

La Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso accoglieva il ricorso, riconoscendo carente l'avviso di accertamento in punto di motivazione (illegittimo richiamo *per relationem* al p.v.c.).

Avverso la sentenza di prime cure proponeva appello l'Agenzia delle Entrate.

La Commissione Tributaria Regionale del Molise, con sentenza n. 7/1/12, depositata il 1° febbraio 2012, riformava la sentenza, rilevato che il contribuente non aveva dato prova della inerenza all'attività d'impresa dei costi ripresi a tassazione dall'ente impositore.

I giudici regionali, pur riconoscendo – nel merito – la legittimità dell'avviso d'accertamento, dichiaravano tuttavia non opponibili alla curatela le sanzioni irrogate dall'ufficio.

Il curatore, quale soggetto subentrante *ex lege* nell'amministrazione del patrimonio del debitore, non sarebbe infatti “responsabile” per le violazioni fiscali poste in essere dal contribuente *ante* fallimento.

Avverso la sentenza di seconde cure proponeva ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, circoscrivendo il gravame alla sola questione della “opponibilità” alla curatela del credito sanzionatorio.

In particolare, l'ente impositore eccepiva la violazione degli artt. 2 e 21, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (“Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative tributarie”), in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c.

Secondo l'Amministrazione ricorrente, il credito sanzionatorio deve partecipare al fallimento alla stregua di tutti gli altri crediti concorsuali, non rilevando la circostanza che la violazione sia contestata dopo l'apertura della procedura.

La curatela non si costituiva in giudizio.

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza sopra richiamata, accoglieva il ricorso dell'ente impositore.

Il Supremo Collegio ha ritenuto priva di pregio “*la tesi della C.T.R. secondo la quale al fallimento non potrebbe ascriversi alcuna responsabilità per violazioni commesse dal debitore in bonis, che ricadrebbero sul curatore, privo di qualsiasi responsabilità*”.

Sul tema – rileva la Corte – non può assumere rilevanza alcuna considerazione circa l'elemento soggettivo e/o psicologico della violazione, né, tantomeno, circa possibili lesioni del principio di *par condicio creditorum*.

Il presupposto della sanzione risiede nella violazione commessa dal contribuente prima dell'apertura della procedura:

tale profilo di concorsualità implica che il soddisfacimento del credito abbia luogo secondo le ordinarie regole del concorso¹.

Il curatore subentra nell'amministrazione del patrimonio del debitore in funzione dell'esercizio dei poteri stabiliti dalla legge, non verificandosi alcuna successione personale, né alcuna estinzione dell'obbligazione correlata alla violazione fiscale posta in essere *ante* fallimento.

Sulla base di tali considerazioni, la Corte di Cassazione ha accolto il gravame proposto dall'Agenzia delle Entrate, al contempo rigettando l'originario ricorso introdotto dalla curatela contro l'atto impositivo, non essendovi, nel merito, ulteriori accertamenti da demandare al giudice regionale.

2. Secondo la Suprema Corte di Cassazione, l'inopponibilità alla massa del credito sanzionatorio relativo a violazione commesse dal contribuente *ante* fallimento non può inferirsi dalla natura, né dalle funzioni del curatore.

L'art. 8 del D.Lgs. n. 472/1997 prevede che l'obbligazione pecuniaria correlata alla sanzione amministrativa tributaria non sia trasmissibile agli eredi del contribuente.

Tale norma non può essere applicata, in via analogica, alla curatela fallimentare: l'apertura del concorso non determina la "morte" del soggetto passivo d'imposta, sia lo stesso persona fisica o persona giuridica.

Una volta che venga dichiarato il fallimento, il debitore non solo continua ad esistere, ma resta anche titolare, sotto l'aspetto giuridico, del proprio patrimonio.

Il contribuente, con il fallimento, perde la facoltà di amministrare e gestire il proprio patrimonio, ai sensi e per gli effetti dell'art. 42, comma 1, l. fall., subendo il cd spossessamento.

La facoltà di disporre dei beni, diritti e rapporti giuridici di cui si componga il patrimonio del debitore viene attribuita dalla legge al curatore, sotto la vigilanza degli altri organi della procedura².

¹ In senso conforme: Cass. civ., sez. I, 27 settembre 2018, n. 23322, ord.; Cass. civ., sez. V, 13 ottobre 2011, n. 21078; Cass. civ., sez. V, 1° dicembre 2006, n. 25606.

² La perdita in capo al debitore del potere d'amministrare e gestire il proprio patrimonio, con trasferimento alla curatela di tale facoltà, determina una "scissione" tra

Lo spossessamento non determina inoltre alcuna variazione circa il soggetto cui sia riferibile l'obbligazione tributaria: il debitore, con l'apertura del concorso, non perde la veste di "contribuente"³.

Il curatore assume un ruolo "surrogatorio" rispetto al debitore in funzione dell'assolvimento degli obblighi tributari inerenti la procedura, nei limiti stabiliti dalla legge ed in conformità alla rilevanza pubblicistica del concorso.

La curatela non acquisisce alcuna diversa, né autonoma posizione fiscale rispetto all'imprenditore, operando nell'ambito delle operazioni liquidatorie con la stessa partita IVA dell'impresa debitrice⁴.

D'altra parte, il fallimento non determina alcuna variazione nel domicilio fiscale del contribuente, rimanendo competente l'ufficio territoriale nel cui ambito lo stesso abbia la sede, indipendentemente dalla competenza del foro che dichiara l'apertura del concorso⁵.

3. Il Supremo Collegio ha rilevato come sul tema della opponibilità alla curatela del credito sanzionatorio non assuma rilevanza l'elemento soggettivo e/o psicologico della violazione fiscale.

D'altra parte, l'ordinamento giuridico non prevede alcuna causa d'esclusione dell'applicabilità delle sanzioni tributarie nel caso in cui il contribuente sia sottoposto a fallimento.

Secondo un orientamento dottrinario, contrasta con le regole del concorso che l'ente impositore possa far valere nel

titolarità e legittimazione, riconducibile al fenomeno della sostituzione *ex lege* (in questo senso: Cass. civ., sez. II, 23 aprile 1993, n. 4776).

³ Cass. civ., sez. V, 24 febbraio 2006, n. 4235.

⁴ In senso conforme, v. E. STASI, *Accertamento del passivo - Le sanzioni tributarie pregresse nel concorso fallimentare*, in *Fall.*, 2019, p. 635, il quale rileva che la circostanza che lo spossessamento non dia origine ad alcuna vicenda traslativa e/o successoria "è altresì comprovato dal fatto che tutti gli adempimenti fiscali, di natura sostanziale o formale, connessi alla liquidazione concorsuale dell'impresa individuale o sociale fallita, per norma di legge, debbono essere posti in essere dal curatore fallimentare utilizzando la stessa partita IVA e lo stesso codice fiscale del debitore, il quale mantiene il suo status di soggetto passivo del rapporto tributario anche nel corso della procedura concorsuale".

⁵ Cass. pen., sez. III, 19 gennaio 2011, n. 1549.

fallimento la sanzione relativa a violazioni anteriori all'apertura della procedura⁶.

La conseguenza della condotta illecita sarebbe infatti riconducibile –in via personale, diretta ed esclusiva – al soggetto passivo d'imposta, quando lo stesso era ancora *in bonis*.

In questo contesto, il giudice delegato – in sede di verifica dei crediti *ex art. 92 l. fall.* – potrebbe escludere dal passivo il credito sanzionatorio, per mancata “imputabilità” della condotta alla curatela.

Tale tesi ritiene peculiare l'elemento “personalistico” della sanzione, riconducendo – di fatto – l'inadempimento fiscale a canoni sostanzialmente patrimoniali, tipici del diritto civile⁷.

Ed attingere all'attivo concorsuale per adempiere un'obbligazione riconducibile ad una condotta posta in essere da un soggetto diverso dal curatore, contrasterebbe con la funzione tipica della sanzione.⁸

In realtà, in mancanza di una norma di legge che escluda l'applicabilità della sanzione in caso d'intervenuto fallimento del contribuente, il relativo credito prende parte al concorso secondo i principi generali, in base alle norme *ex D.Lgs. n. 472/1997*.

Del resto, l'apertura della procedura non può determinare un effetto “sospensivo” della esigibilità del credito sanzionatorio, il che varrebbe a dire che l'Amministrazione finanziaria debba attendere il ritorno *in bonis* del contribuente⁹.

Ammettere che il credito sanzionatorio sia “postergato” alla chiusura del concorso violerebbe, fra l'altro, il precetto *ex art.*

⁶ Si vedano, in questo senso, G. SELICATO, *L'applicazione delle sanzioni tributarie nelle procedure concorsuali di tipo liquidatorio*, in F. PAPARELLA (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, p. 445 ss.; F. DAMI, *Alcune riflessioni sull'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie nelle procedure concorsuali*, in *Rass. trib.*, 2002, I, p. 1288 ss.

⁷ La violazione genererebbe dunque solo un diritto di credito a titolo d'interessi, secondo le misure fissate dalle singole leggi d'imposta, e non anche a titolo di sanzioni, le quali resterebbero inopponibili alla massa (G. SELICATO, *op. cit.*, p. 457).

⁸ La sanzione giungerebbe a punire “non più il soggetto autore della violazione, bensì i creditori, a decremento dei cui diritti soltanto va la pretesa avanzata da parte dell'Erario: la sanzione, allora, non assolve più a nessuna reale funzione afflittiva ma colpisce (del tutto irrazionalmente) soggetti assolutamente estranei alla condotta che si ritiene illecita”: così, F. DAMI, *op. cit.*, p. 1288.

⁹ In questo senso, si veda Cass. civ., sez. I, 14 ottobre 2019, n. 25854, ord.

2752, commi 1-2, c.c., divenendo in sostanza un modo per eludere l'applicazione della norma tributaria.

La partecipazione al concorso del credito sanzionatorio è presupposta proprio dalla stessa graduazione delle legittime cause di prelazione, nel cui seno il diritto alla sanzione trova collocazione.¹⁰

L'art. 2752 c.c., nell'accordare il privilegio al credito sanzionatorio, non si pone in contrasto con la natura "afflittiva" della sanzione ex D.Lgs. n. 472/1997, poiché la stessa, in caso di fallimento, non colpisce un soggetto terzo rispetto al contribuente.

Come ricordato, con lo "spossessamento" non si verifica alcuna modifica, né traslazione, sotto il profilo giuridico, del soggetto passivo d'imposta.

D'altra parte, il legislatore ha piena discrezionalità nell'estendere la prelazione alla sanzione, attesa la particolare causa del relativo credito – e ciò indipendentemente dal fatto che la sanzione abbia, come in effetti ha, funzione afflittiva.

4. Un'ultima considerazione, che va nel senso della condivisibile ordinanza della Suprema Corte di Cassazione, è la seguente.

L'apertura della procedura non determina il venir meno dell'attività economica d'impresa: la gestione della curatela fallimentare è, infatti, idonea a generare flussi finanziari rilevanti sotto il profilo fiscale.

Vi è dunque piena "continuità", sotto il profilo tributario, fra attività d'impresa *ante* e *post* fallimento (anche la liquidazione concorsuale è attività d'impresa)¹¹.

¹⁰ Sotto questo profilo, è stato rilevato come la composizione tra tutti gli interessi dei creditori sia assicurata "da un complesso di regole volte a determinare l'ammontare del credito secondo principi comuni e, in questo secondo ambito, si collocano le questioni dovute all'esigenza di coordinare razionalmente le norme tributarie e quelle fallimentari nei casi in cui le rispettive indicazioni siano incompatibili": così, F. PAPARELLA, *La partecipazione delle sanzioni amministrative tributarie al riparto nelle procedure concorsuali*, in *Rass. trib.*, 2015, I, p. 598 ss.

¹¹ Rileva, in senso conforme, M. MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento*, Torino, 2011, p. 25: "il connotato qualificante dell'impresa in senso tributario è costituito dalla permanenza dell'apparato organizzativo-patrimoniale a prescindere dalle interruzioni o dalla definitiva cessazione dell'esercizio dell'attività d'impresa, per cui lo statuto fiscale dell'imprenditore trova applicazione anche nella fase temporale finalizzata alla disgregazione coattiva del patrimonio aziendale, potendosi ritenere cessata l'impresa

Ciò fa sì che la procedura subisca una sorta di “trascinamento” dell’obbligazione sanzionatoria consolidatasi nel patrimonio d’impresa, che dunque non può rimanere estranea al concorso.

Il relativo credito può pertanto partecipare al fallimento, secondo i criteri generali del concorso fra i quali – come ricordato – il rispetto delle cause di prelazione accordate dalla legge alle sanzioni erariali.

soltanto al termine della liquidazione dell’azienda del fallito che impedisca la ripresa dell’attività produttiva”.