

LA CARTELLA DI PAGAMENTO

di GIAMPAOLO MORINI

1. La cartella di Pagamento. **2.** Provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle Entrate del 31 ottobre 2005. **3.** Provvedimento dell' Agenzia delle Entrate del 22 aprile 2008. **4.** Provvedimento dell' Agenzia delle Entrate Prot. n. 2010/46308 del 20 marzo 2010. **5.** Provvedimento dell' Agenzia delle Entrate Prot. n. 2011/148542 del 18 ottobre 2011. **6.** Provvedimento dell' Agenzia delle Entrate Prot. n. 2012/46586 del 30 marzo 2012 – provvedimento Prot. n. 2012/100148 del 03 luglio 2012. **7.** Provvedimento dell' Agenzia delle Entrate Protocollo n. 2013/27980 del 5 marzo 2013. **8.** Provvedimento dell' Agenzia delle Entrate Prot. n. 47595/2014 del 2 aprile 2014. **9.** Provvedimento dell'agenzia delle entrate 17 febbraio 2015. **10.** Provvedimento dell' Agenzia delle Entrate PROT.N. 60535/2016 del 27 aprile 2016. **11.** Il pagamento. **12.** Imputazione dei pagamenti. **13.** La solidarietà (art. 32-35). **14.** Riflessi dello scioglimento della comunione legale per separazione o divorzio dei coniugi. **15.** Imputazione del presupposto d'imposta e scioglimento della comunione legale per separazione personale o divorzio. **16.** Presupposto d'imposta e comunione de residuo. **17.** Solidarietà tributaria e coniugi separati. **18.** Responsabilità ed obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci (art. 36). **19.** ... Cassazione civile, sez. trib., 01/10/2015, (ud. 21/07/2015, dep.01/10/2015), n. 19611. **20.** Responsabilità degli amministratori, liquidatori e soci per debiti tributari della società. **21.** Applicabilità dell'art. 26 alle sole imposte dirette: questione sull'IVA e sull'IRAP. **22.** Debito garantito dalla responsabilità del singolo socio, amministratore o liquidatore ed il rapporto tra le diverse situazioni giuridiche. **23.** Teoria dell'"abuso della cancellazione" dal registro delle imprese e l'assenza di qualsiasi violazione del principio di buona fede oggettiva. **24.** Pagamento delle imposte dirette mediante cessione di beni culturali . **25.** Agenzia delle Entrate: RISOLUZIONE N. 347/E del 05 agosto 2008. **26.** Pagamento mediante compensazione volontaria con crediti d'imposta e Compensazioni di crediti con somme dovute a seguito di iscrizione a ruolo. **27.** Rimborso di versamenti diretti. **28.** Rimborso di ritenute dirette (art. 37). **29.** Rimborso di versamenti diretti (art. 38). **30.** Cassazione civile, sez. un., 30/06/2016, (ud. 07/06/2016, dep.30/06/2016), n. 13378. **31.** Il rimborso dell'Imposta (artt. 40 – 43). **32.** Corte di giustizia-Corte giust., Grande Sezione, 22 ottobre 2013, causa C-276/12 - dir.CEE 77/779. **33.** Interessi per ritardato rimborso di imposte pagate (art. 44 bis). **34.** Cessione dei crediti d'imposta art. 43 bis ter. **35.** Crediti tributari e fallimento. **36.** La problematica acquisizione all'attivo fallimentare dei crediti tributari. **37.** La cessione dei crediti tributari. **38.** La prassi negoziale **39.** L'oggetto della cessione. **40.** Gli adempimenti **41.** Le vicende dell'azione impositiva ed i riflessi processuali. **42.** Aggi di riscossione, indennità di mora e spese di esecuzione (art. 3 DPR 603/1973).

1. La cartella di Pagamento.

Come stabilito dall'art. 24 DPR n. 602/1973, on decreto del Ministero delle finanze, di concerto con il Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, sono stabiliti i dati che il ruolo deve contenere, i tempi e le procedure della sua formazione, oltre le modalità dell'intervento in tali procedure del consorzio nazionale obbligatorio fra i concessionari. Tale Decreto è il D.M. n. 321/1999 che all'art. 1 stabilisce che la cartella di pagamento deve contenere:

- a) l'ente creditore;
- b) la specie del ruolo;
- c) il codice fiscale e i dati anagrafici dei debitori;
- d) il codice di ogni componente del credito, di seguito denominata articolo di ruolo;
- e) il codice dell'ambito;
- f) l'anno o il periodo di riferimento del credito;
- g) l'importo di ogni articolo di ruolo;
- h) il totale degli importi iscritti nel ruolo;
- i) il numero delle rate in cui il ruolo deve essere riscosso, l'importo di ciascuna di esse e la cadenza delle stesse;
- l) la data di consegna al concessionario¹

I ruoli sono formati direttamente dall'ente creditore o con l'intervento, ai fini della informatizzazione e con le modalità previste dall'art. 3, del consorzio nazionale obbligatorio tra i concessionari (CNC).

I Ruoli devono recare un numero identificativo univoco a livello nazionale e sono costituiti ognuno da un prospetto conforme al modello da approvare con decreto dirigenziale, adottato dalle Amministrazioni delle finanze e del tesoro, del bilancio e della programmazione economica; devono comunque contenere i dati sopra elencati.

In virtù dell'articolo 1 del D.M. 11 novembre 1999, che ha modificato il D.M. 321/1999 art. 1, la consegna, ai concessionari del servizio nazionale della riscossione, mediante trasmissione

¹ A norma dell'articolo 1 del D.M. 11 novembre 1999, il prospetto del ruolo, previsto dal presente comma, e' redatto in conformita' al modello di cui all'allegato 1 del predetto decreto.

telematica al CNC, dei ruoli formati direttamente dagli enti creditori avviene in conformità alle specifiche tecniche di cui all'allegato 2 del predetto decreto, per cui nell'elenco di cui sopra deve essere indicata, per ciascun debitore, anche l'indicazione sintetica degli elementi sulla base dei quali è stata effettuata l'iscrizione a ruolo, mentre nel caso in cui l'iscrizione a ruolo consegua ad un atto precedentemente notificato, devono essere indicati gli estremi di tale atto e la relativa data di notifica.

2. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 31 ottobre 2005.

A decorre 1° gennaio 2006, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 31 ottobre 2005² viene eliminato ogni riferimento al termine contribuente ed inserito il termine debitore, viene inoltre integrato il frontespizio della cartella inserendo l'avvertimento che in caso di mancato pagamento si procederà, oltre che ad esecuzione forzata, a fermo amministrativo e ad iscrizione di ipoteca legale, nonché all'acquisizione stragiudiziale di notizie relative ai crediti vantati dal debitore verso terzi.

Deve comunque precisarsi come ha già avuto modo di statuire la Corte di **Cassazione civile, sez. III, 09/04/2015, (ud. 09/01/2015, dep.09/04/2015), n. 7075**, l'ipoteca, iscritta ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 77 sugli immobili appartenenti al debitore di imposte, non è riconducibile nè all'ipoteca legale, prevista dall'art. 2817 cod. civ., mancando un preesistente atto negoziale, il cui adempimento il legislatore abbia inteso garantire, nè all'ipoteca giudiziale, prevista dall'art. 2818 cod. civ. con lo scopo di rafforzare l'adempimento di una generica obbligazione pecuniaria ed avente titolo in un provvedimento giudiziario, in quanto l'iscrizione ipotecaria in esame si fonda invece su di un provvedimento amministrativo e non in un provvedimento del giudice.

3. Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 22 aprile 2008.

Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 22 aprile 2008, a seguito del D.L. n. 248/2007 – Decreto

² In G.U. n. 265 del 14 novembre 2005

Milleproroghe, conv. In L. 31/08, è stato previsto l'obbligo di **indicare nelle cartelle il soggetto responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo ed di quello di emissione e di notifica della cartella.**

4. Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate Prot. n. 2010/46308 del 20 marzo 2010.

Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate Prot. n. 2010/46308 del 20 marzo 2010, per i ruoli emessi a decorrere 30 settembre 2010, E' stata evidenziata l'intimazione di pagamento entro il termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella ed al conseguente avvio dell'esecuzione forzata in caso di mancato pagamento; è stato inserito un prospetto di sintesi delle somme dovute contenente l'elencazione dei rispettivi enti creditori e del totale complessivamente dovuto nel caso di pagamento entro le scadenze, con espressa indicazione del termine di pagamento entro 60 giorni dalla data di notifica nelle ipotesi in cui la cartella contenga ruoli a rata unica; infine, nella parte sottostante, è stata fornita una breve descrizione degli adempimenti connessi alla notifica della cartella e delle conseguenze in caso di mancato o ritardato pagamento delle somme.

Nella pagina dedicata al "Dettaglio degli addebiti", accanto al logo di Equitalia S.p.A., viene riportata l'indicazione "Ente che ha emesso il ruolo" con relativi denominazione ed indirizzo.

La sezione denominata "Dettaglio degli addebiti" contiene una sintetica elencazione delle iscrizioni a ruolo relative all'Ente che ha emesso il ruolo, poi dettagliate nella sottostante nuova sezione "Dettaglio degli importi dovuti", dunque in corrispondenza di ciascun importo a ruolo, sono evidenziati i compensi di riscossione dovuti rispettivamente entro ed oltre le scadenze previste per il pagamento, consentendo così al contribuente di avere immediata consapevolezza dei diversi totali da pagare .

Nella sezione dedicata alle "Comunicazioni dell'Agente della Riscossione" è inserito un apposito riquadro denominato "Dilazioni di pagamento", contenente tutte le informazioni relative ai requisiti necessari per accedere al beneficio della rateazione nonché alle conseguenze in caso di mancato pagamento delle rate concesse.

A conclusione di questa sezione compare l'informativa sul trattamento dei dati personali e viene data evidenza al nuovo servizio creato da Equitalia S.p.A., che consente al contribuente di conoscere la propria posizione debitoria aggiornata consultando l'estratto conto on line.

Allo scopo di consentire una maggiore comprensibilità dei dati riportati in cartella, è stata aggiunta una sezione "Informazioni utili" nella quale sono contenute tutte le spiegazioni, supportate dai relativi riferimenti normativi, concernenti gli oneri aggiuntivi connessi alla notifica della cartella e/o al mancato o tardivo pagamento della stessa, quali le spese di notifica, i compensi del servizio di riscossione, gli interessi di mora, le somme aggiuntive previste dalla disciplina dei contributi I.N.P.S., le spese per l'eventuale attività esecutiva.

5. Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate Prot. n. 2011/148542 del 18 ottobre 2011.

Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate Prot. n. 2011/148542 del 18 ottobre 2011, vengono modificate le avvertenze di cui agli allegati 1,2,3,4 e 6 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 28 luglio 2010 nella sezione relativa alle modalità di presentazione del ricorso.

Il Provvedimento adegua le cartelle alle novità introdotte dal decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, che ha apportato modifiche al T.U. in materia di spese di giustizia - d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, nonché alla disciplina dei procedimenti giurisdizionali introducendo alcuni adempimenti a carico delle parti e del difensore. In particolare, all'art. 13 del d.P.R. n. 115/2002 è stato aggiunto il comma 6-quater ai sensi del quale: "Per i ricorsi principale ed incidentale proposti avanti le Commissioni tributarie provinciali e regionali è dovuto il contributo unificato.

All'art. 14 del citato T.U. è stato aggiunto il comma 3-bis che individua la norma di riferimento per la determinazione del valore della controversia e stabilisce le modalità con le quali procedere alla dichiarazione di tale valore.

Per effetto delle novità, **ai ricorsi tributari notificati successivamente al 6 luglio 2011** - data di entrata in vigore del decreto

legge n. 98 del 2011 - si applica il contributo unificato in sostituzione dell'imposta di bollo.

Il decreto legge n. 98 del 2011 ha inoltre previsto, per tutti gli atti introduttivi di un giudizio, l'indicazione obbligatoria del codice fiscale, oltre che della parte, anche dei rappresentanti in giudizio (art. 23, comma 50) nonché, nel ricorso innanzi agli organi della giustizia tributaria, l'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o delle parti (art. 39, comma 8), inserendo il comma 1-bis nell'art. 16 del d.lgs. n. 546/1992 in materia di comunicazioni e notificazioni.

L'adempimento relativo all'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata della parte ricorrente è stato altresì previsto dal decreto legge 13 agosto n. 138 (comma 35-bis inserito nell'art. 2 dalla legge di conversione 14 settembre 2011, n. 148) che lo ha incluso tra gli elementi da indicare nel ricorso ai sensi dell'art. 18 del citato d.lgs. n. 546/1992.

La nuova disciplina prevede che in caso di mancata indicazione del codice fiscale della parte ricorrente o dell'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore determina l'aumento del contributo unificato nella misura della metà (art. 13, comma 3-bis, d.P.R. 115/2002).

6. Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate Prot. n. 2012/46586 del 30 marzo 2012 – provvedimento Prot. n. 2012/100148 del 03 luglio 2012.

Il provvedimento in rubrica si è reso necessario per effetto dell'entrata in vigore dell'art. 39, comma 9, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, che ha introdotto una rilevante novità in tema di procedimento dinanzi alle Commissioni Tributarie Provinciali, inserendo l'art. 17-bis rubricato "Il reclamo e la mediazione" nel decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

Tale norma stabilisce che, nel caso in cui il contribuente intenda proporre ricorso avverso il ruolo a seguito del quale è stata emessa una cartella di pagamento notificata **a partire dal 1° aprile 2012**, per le impugnazioni di **valore non superiore a ventimila euro**, è tenuto a presentare preliminarmente reclamo alla Direzione provinciale o regionale che ha emesso il ruolo.

La nuova disposizione normativa precisa che la presentazione del suddetto reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso stesso, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio. Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa, a meno che la stessa non venga formulata d'ufficio da parte dell'organo destinatario qualora non intenda accogliere in tutto o in parte il reclamo.

Per il procedimento di reclamo-mediazione la norma fa espressamente rinvio all'applicazione del disposto degli articoli 12, 18, 19, 20, 21, 22 comma 4, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, in quanto compatibile; decorsi **novanta giorni** senza che sia intervenuto l'accoglimento dell'istanza o senza che sia stata conclusa la mediazione, **il reclamo-mediazione produce gli effetti del ricorso.**

Con riguardo alla successiva fase di costituzione in giudizio, dunque, nel caso di presentazione di reclamo-mediazione, **il contribuente deve costituirsi nel termine di trenta giorni dal decorso dei novanta giorni dalla presentazione dell'istanza** o, se anteriore, dalla data di ricevimento del diniego o dalla notifica dell'atto di accoglimento parziale della stessa.

Sempre con riguardo alle modalità di presentazione del ricorso, è stata altresì inserita, nel foglio Avvertenze di cui all'Allegato 1 el provvedimento in rubrica, la precisazione concernente i ricorsi avverso i ruoli emessi dal Centro Operativo di Pescara a seguito delle attività di controllo e accertamento realizzate con modalità automatizzate: nelle suddette ipotesi, infatti, il contribuente deve notificare il ricorso alla Direzione provinciale competente in base al proprio domicilio fiscale.

Nel foglio Avvertenze di cui all'Allegato 1 - sezione "Richiesta di informazioni e di riesame del ruolo in autotutela", viene evidenziato che nel caso in cui il ruolo riguardi somme dovute a seguito di controllo automatizzato (art. 36-bis del DPR n. 600/1973 e/o art. 54-bis del DPR n. 633/1972) è possibile chiedere informazioni e presentare richiesta di riesame sia al Call Center sia a qualsiasi Direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate.

7. Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate Protocollo n. 2013/27980 del 5 marzo 2013.

Nel 2013 è stato necessario intervenire nuovamente sul contenuto delle cartelle di Pagamento a seguito della **sentenza 19 novembre 2012, n. 258 della Corte Costituzionale**, con la, ha dichiarato l’illegittimità costituzionale del terzo comma (corrispondente al quarto comma del testo attualmente vigente) dell’art. 26 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, nella parte in cui dispone che “Nei casi previsti dall’art. 140 del codice di procedura civile, la notificazione della cartella di pagamento si esegue con le modalità stabilite dall’art. 60 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600” invece che “Quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, la notificazione della cartella di pagamento si esegue con le modalità stabilite dall’art. 60, primo comma, alinea e lettera e), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600”.

Con la suddetta pronuncia, la Corte ha inteso uniformare a livello sistematico le modalità di notificazione degli atti di accertamento (art. 60 d.P.R. n. 600/1973) e delle cartelle di pagamento (art. 26 d.P.R. n. 602/1973) in caso di irreperibilità relativa del destinatario, ovvero nel caso di mera assenza o incapacità o rifiuto delle persone legittimate a ricevere gli atti in luogo del destinatario.

A tal fine, con riguardo alla notificazione della cartella di pagamento, la Corte ha ristretto la sfera di applicazione del combinato disposto degli art. 26, quarto comma, del d.P.R. n. 602/1973 e 60, primo comma, alinea e lettera e), del d.P.R. n. 600/1973 alla sola ipotesi di irreperibilità assoluta del destinatario (ovvero al caso di mancanza, nel Comune, dell’abitazione, ufficio o azienda del contribuente), con conseguente applicazione - nella diversa ipotesi di irreperibilità relativa - della disciplina ordinaria di cui all’art. 140 c.p.c. in base al disposto dell’ultimo comma dell’art. 26 del citato d.P.R. n. 602/1973.

Viene, dunque modificata la relata di notifica della cartella di pagamento di cui all’allegato 1 del provvedimento del Direttore dell’Agenzia prot. n. 100148 del 3 luglio 2012.

8. Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate Prot. n. 47595/2014 del 2 aprile 2014.

Il provvedimento in esame si adegua alle modifiche apportate all'art. 17-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, dalla legge 27 dicembre 2013, recante la disciplina dell'istituto della mediazione tributaria. Ai sensi del citato art. 17-bis del d.lgs. 546 del 1992, ai fini della proposizione del ricorso giurisdizionale avverso gli atti emessi dall'Agenzia delle entrate, per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, è necessario presentare preliminarmente reclamo all'ufficio che ha emesso l'atto impugnabile.

La proposizione del reclamo, a seguito dell'intervento modificativo, è ora prevista come condizione di procedibilità del ricorso e non più come condizione di ammissibilità dello stesso.

La novella legislativa ha, inoltre, attribuito alla presentazione del reclamo l'effetto di sospendere la riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto impugnato, in pendenza del termine di novanta giorni prescritto per lo svolgimento del procedimento di mediazione.

La norma prevede, inoltre, che, qualora il suddetto termine dovesse decorrere senza che vi sia stato accoglimento del reclamo o senza che sia stato formalizzato un accordo di mediazione, la sospensione viene meno e, per il relativo periodo, sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.

La sospensione non si applica, peraltro, in caso di improcedibilità del reclamo. Con riferimento al termine per la conclusione del procedimento di mediazione (novanta giorni dalla presentazione del reclamo) è stata, infine, prevista l'applicabilità allo stesso delle disposizioni sui termini processuali (computo e sospensione feriale).

Vengono, dunque, modificate le avvertenze di cui agli allegati 1, 2, 3 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 30 marzo 2012, nonché all'allegato del provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 20 marzo 2013, nella sezione relativa alle modalità di presentazione del reclamo-mediazione e del ricorso.

9. Provvedimento dell'agenzia delle entrate 17 febbraio 2015. 270

La catella di pagamento viene modificata per tener conto:

- dell'art. 50, comma 2, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, che stabilisce che l'espropriazione forzata, se non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, deve essere preceduta dalla notifica di un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni dalla data della predetta notifica.

- Dell'art. 29, comma 1, lett. e), del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, prevede che la notifica del suddetto avviso venga effettuata anche nel caso di mancato avvio dell'espropriazione forzata entro un anno dalla notifica di un avviso di accertamento, nonché degli atti successivi emessi dall'Agenzia delle Entrate ai sensi del citato art. 29, comma 1, lett. a), del D.L. n. 78 del 2010.

Inoltre, la notifica dell'avviso di intimazione è parimenti prevista dall'art. 9, comma 3-ter, D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, con riguardo agli atti emessi dall'Agenzia delle Dogane ai sensi del menzionato art. 9, comma 3-bis, D.L. 2 marzo 2012, n. 16.

Per le ragioni appena enunciate, l'avviso di intimazione è stato oggetto di una revisione grafica e contenutistica al fine di assicurare una maggiore chiarezza dei dati ivi contenuti e una migliore fruibilità delle informazioni fornite, consentendone l'utilizzo per tutte le differenti tipologie di atti il cui recupero coattivo è affidato all'Agente della riscossione.

In particolare, è stato inserito sul frontespizio dell'avviso un prospetto riassuntivo in cui vengono indicati dall'Agente della riscossione gli elementi identificativi della cartella di pagamento o degli altri atti per i quali il contribuente risulta moroso. L'inserimento di tale prospetto risponde, peraltro, all'ulteriore finalità di consentire l'utilizzo di un unico avviso di intimazione per una pluralità di atti.

L'avviso di intimazione prevede, altresì, una sezione riservata all'Agente della riscossione nella quale vengono forniti al debitore ulteriori informazioni e chiarimenti.

10. Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate PROT.N. 60535/2016 del 27 aprile 2016.

L'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 prevede che, decorsi sessanta giorni dalla

notifica della cartella di pagamento, sulle somme iscritte a ruolo, escluse le sanzioni pecuniarie tributarie e gli interessi, si applicano, a partire dalla data della notifica della cartella e fino alla data del pagamento, gli interessi **di mora al tasso determinato annualmente con decreto del Ministero delle finanze con riguardo alla media dei tassi bancari attivi.**

In attuazione della richiamata disposizione, con provvedimento del 30 aprile 2015, la misura del tasso di interesse da applicare nelle ipotesi di ritardato pagamento delle somme iscritte a ruolo è stata fissata al 4,88 per cento in ragione annuale.

Dato il recente articolo 13 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159 prevede una determinazione annuale del tasso di interesse in questione, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, è stata interessata la Banca d'Italia che, con nota del 24 marzo 2016, ha stimato al 4,13 per cento la media dei tassi bancari attivi con riferimento al periodo 1.1.2015 / 31.12.2015. Il presente provvedimento fissa, dunque, **con effetto dal 15 maggio 2016, al 4,13 per cento in ragione annuale**, la misura del tasso di interesse da applicare nelle ipotesi di ritardato pagamento delle somme iscritte a ruolo, di cui all'articolo 30 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

11. Il pagamento.

L'articolo 5, comma 4, lettera a), del D.L. 31 dicembre 1996, n. 669, convertito con modificazioni, in Legge 28 febbraio 1996, n. 669 e successivamente sostituito dall'articolo 13, comma 1, del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, ha modificato l'art. 28 DPR n. 602/1973, stabilendo che il pagamento delle somme iscritte a ruolo può essere effettuato presso gli sportelli del concessionario, delle agenzie postali e delle banche.

Qualora il debitore si trovasse all'estero, il pagamento può essere effettuato mediante bonifico bancario sul conto corrente bancario indicato dal concessionario nella cartella di pagamento.

Con decreto del Ministero delle finanze sono stabilite le modalità di pagamento, con mezzi diversi dal contante, e comunque, la modalità dovrà essere tale da assicurare l'indicazione del codice fiscale del contribuente e gli estremi identificativi dell'imposta pagata.

L'articolo 83, comma 23-bis, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni in Legge 6 agosto 2008, n. 133, ha inoltre stabilito che se il pagamento effettuato con i mezzi diversi dal contante individuati ai sensi dell'art. 28 co. 3 verrà considerato omesso:

a) in caso di utilizzazione di un assegno, se l'assegno stesso risulta scoperto o comunque non pagabile;

b) in caso di utilizzazione di una carta di credito, se il gestore della carta non fornisce la relativa provvista finanziaria.

Ai sensi dell'art. 29, Per ogni pagamento di imposte iscritte a ruolo il concessionario deve rilasciare quietanza al contribuente e deve farne annotazione nella scheda intestata al contribuente³.

12. Imputazione dei pagamenti.

Il concessionario non può rifiutare pagamenti parziali di rate scadute e pagamenti in acconto per rate di imposte **non ancora scadute**, inoltre, se il contribuente è debitore di rate scadute, il pagamento non potrà essere imputato alle rate non scadute se non per la eventuale eccedenza sull'ammontare delle prime, comprese le indennità di mora, i diritti e le spese maturati a favore del concessionario.

Nei riguardi delle rate scadute l'imputazione è fatta, rata per rata, iniziando dalla più remota, al debito d'imposta, di soprattassa, di pena pecuniaria e poi al debito per indennità di mora e non può essere fatta ai diritti ed alle spese maturati a favore del concessionario se non dopo la completa estinzione del debito per le rate scadute e relative indennità di mora.

Per i debiti di imposta già scaduti l'imputazione è fatta con preferenza alle imposte o quote di imposta meno garantite e fra imposte o quote di imposta ugualmente garantite con precedenza a quella più remota⁴.

³ Prima dell'entrata in vigore dell'articolo 37 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, la norma stabiliva anche: L'esattore può rilasciare la quietanza sulla cartella di pagamento. In tale caso la quietanza, oltre ad essere annotata nel ruolo o nella scheda, deve essere trascritta in apposito registro, numerato, timbrato e siglato in ogni foglio, prima dell'uso, dall'ufficio delle imposte

⁴ Circolare Agenzia delle Entrate - 11/03/2011, n.13/E: L'art. 31, comma 1, del decreto legge n. 78 del 31 maggio 2010, ha introdotto, a decorrere dall'1 gennaio 2011, un divieto di compensazione, ai sensi dell'art. 17, comma 1 del d.lgs. n. 241 del 1997, dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a

ruolo, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a 1.500 euro, e per i quali è scaduto il termine di pagamento, prevedendo una specifica sanzione in caso di violazione del divieto.

A fronte del descritto divieto di compensazione, lo stesso articolo 31 ha introdotto la possibilità, sempre a partire dall'1 gennaio 2011, del pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte, demandando di stabilire le relative modalità ad un successivo decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, che è stato emanato il 10 febbraio 2011 e pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 40 del 18 febbraio 2011.

La disposizione prevede che l'osservanza del divieto di compensazione in argomento venga vigilata nell'ambito delle ordinarie attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza, anche mediante la predisposizione di specifici piani operativi, sui quali verranno fornite in seguito specifiche istruzioni. Nello svolgimento delle ordinarie attività istruttorie, ove queste interessino anche gli adempimenti posti in essere successivamente all'entrata in vigore del divieto di compensazione di cui si tratta, gli uffici dell'Agenzia effettueranno comunque i riscontri che saranno ritenuti opportuni al fine di assicurare l'attuazione della norma citata. A questo scopo si forniscono le seguenti precisazioni, in parte già anticipate con la Circolare n. 4 di questa Agenzia emanata in data 15 febbraio 2011.

2. Debiti e crediti interessati dalla disposizione

Secondo il comma 1 del citato articolo 31, il divieto di compensazione riguarda esclusivamente i crediti relativi ad imposte erariali qualora si sia in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori.

Con la citata Circolare n. 4 del 2011 sono state fornite le prime indicazioni in merito ai tributi cui far riferimento, richiamando a titolo esemplificativo le imposte dirette, l'imposta sul valore aggiunto e le altre imposte indirette, con esclusione dei tributi locali e dei contributi di qualsiasi natura.

Tra le imposte che impediscono la compensazione rientrano anche l'IRAP e le addizionali ai tributi diretti, così come specificato nella relazione illustrativa al Decreto Ministeriale del 10 febbraio 2011, dove viene fatto, appunto, espresso riferimento alle stesse tra le imposte compensabili.

Rientrano tra i debiti d'imposta iscritti a ruolo anche quelli per le ritenute alla fonte relative alla stessa tipologia di imposte complessivamente sopra indicate quali compensabili, trattandosi di anticipazioni a titolo di acconto o a titolo d'imposta.

Ai fini dell'individuazione dei debiti per imposte erariali che fanno scattare il divieto alla compensazione, sono esclusi i contributi e le agevolazioni erogati a qualsiasi titolo sotto forma di credito d'imposta, anche se vengono indicati nella sezione "erario" del modello F24. Infatti, come emerge dalla relazione illustrativa al decreto legge n. 78 del 2010, la norma è tesa ad azzerare lo scarto tra le posizioni debitorie scadute e le posizioni creditorie effettive del contribuente, derivanti dall'anticipazione di imposte da parte dello stesso.

Anche i debiti iscritti a ruolo relativi ad imposte erariali, quale ad esempio quella di registro, per le quali non è all'attualità possibile avvalersi del meccanismo di cui all'art. 17, comma 1, del d.lgs. n. 241 del 1997, rilevano ai fini della preclusione in esame e possono essere compensati, ai sensi dell'articolo 31, comma 1, quinto periodo, al fine di rimuoverla.

Per quanto riguarda gli importi accessori a cui fa riferimento la norma, si precisa che per tali devono intendersi, oltre che sanzioni e interessi, gli aggi, gli interessi

di mora e le altre spese collegate al ruolo, quali quelle di notifica o quelle relative alle procedure esecutive sostenute dall'agente della riscossione e, in generale, tutte le spese rimborsabili all'agente della riscossione. La norma è finalizzata, infatti, alla copertura integrale dei ruoli scaduti, senza operare differenze tra le voci che lo compongono.

3. Ruoli che impediscono la compensazione

La preclusione alla compensazione disposta dall'articolo 31, comma 1, vale non soltanto per le cartelle di pagamento notificate successivamente all'1 gennaio 2011 per le quali sia scaduto il termine di pagamento, ma anche per le cartelle notificate in precedenza e, quindi, per tutte quelle il cui termine di pagamento sia già scaduto, anche se anteriormente al primo gennaio 2011, indipendentemente dalla data di notifica.

La norma non fa distinzioni riguardo ai ruoli ordinari o straordinari e alle iscrizioni a ruolo a titolo definitivo o a titolo provvisorio. Qualificante ai fini della preclusione è solamente l'avvenuta scadenza del termine di pagamento del debito iscritto a ruolo.

D'altro canto, come si vedrà meglio più avanti, è prevista una forma di salvaguardia nel caso di contestazione avverso l'iscrizione a ruolo, attraverso la non applicabilità della sanzione fino alla definizione della controversia stessa.

Pertanto l'eventuale compensazione eseguita in violazione del divieto non è immediatamente sanzionabile nel caso di pendenza di ricorso, ma lo sarà solo eventualmente a seguito della definizione della controversia.

La preclusione non opera nel caso di debiti per imposte erariali iscritti a ruolo non ancora scaduti al momento del versamento, quindi la compensazione è ancora possibile entro 60 giorni dalla notifica della cartella.

La preclusione non opera neanche in presenza di ruoli per i quali sia in atto concessa una sospensione.

In presenza di debiti per i quali è stata concessa la rateazione, ed in caso di mancato pagamento di una rata alla scadenza prevista, sono opportune le seguenti precisazioni. Se il mancato pagamento alla scadenza riguarda una sola rata, il piano di rateazione è ancora in essere, secondo quanto previsto dall'art. 19 del d.P.R. n. 602 del 1973, e, quindi, esclusivamente la rata scaduta andrà computata, al fine del raggiungimento del limite di 1.500 euro, tra l'ammontare complessivo dei debiti iscritti a ruolo il cui termine di pagamento è scaduto. Nel caso di mancato pagamento della prima rata o, successivamente, di due rate, il debitore decade automaticamente dal beneficio della dilazione e l'intero importo iscritto a ruolo è immediatamente riscuotibile, sempre secondo il citato articolo 19, e, quindi, la preclusione riguarda l'importo complessivo del debito residuo non pagato.

Un'ulteriore precisazione riguarda il caso di procedure concorsuali. In tale circostanza, la presenza di debiti erariali iscritti a ruolo nei confronti del fallito, scaduti e non pagati, ma maturati in data antecedente all'apertura della procedura concorsuale, non si ritiene sia causa ostativa alla compensazione tra i crediti e i debiti erariali formatisi, invece, nel corso della procedura stessa.

Con la risoluzione n. 279 del 2002 si è infatti già avuto modo di precisare come non possa operare la compensazione fra crediti o debiti verso il fallito e, rispettivamente, debiti o crediti verso la massa fallimentare.

Le posizioni del rapporto debitorio e del rapporto creditorio sono relative a soggetti diversi (fallito e massa fallimentare) e a momenti diversi rispetto alla dichiarazione di fallimento, con conseguente illegittimità della eventuale compensazione, fatta eccezione per l'ipotesi in cui gli importi in questione derivino per

effetto del trascinarsi, nella procedura concorsuale, dall'attività del fallito precedente all'apertura della procedura stessa.

L'art. 31, comma 1, del decreto legge n. 78 del 2010, precisa inoltre che la compensazione è vietata solo se l'importo relativo ai debiti, per imposte erariali ed accessori, iscritti a ruolo, scaduti e non pagati, è di ammontare superiore a 1.500 euro.

Al riguardo, la relazione illustrativa al decreto legge n. 78 del 2010 ha avuto modo di evidenziare che la norma in esame è stata introdotta al fine di contrastare le compensazioni immediate (e dunque il mancato versamento delle imposte dovute) da parte di chi, pur disponendo di un credito erariale, è al contempo debitore di somme iscritte a ruolo, anche di considerevole ammontare e risalenti nel tempo, costringendo gli organi della riscossione a defatiganti attività esecutive, spesso vanificate da deliberate spoliazioni preventive del patrimonio del debitore. La volontà del legislatore sembra quindi quella di incidere sulle situazioni suindicate, impedendo al contribuente di operare la compensazione dei crediti relativi ad imposte erariali qualora allo stesso siano state notificate cartelle di pagamento per imposte della stessa natura e sia scaduto il termine di pagamento (senza l'intervento di una sospensione).

Tanto premesso, il limite di 1.500 euro previsto dal comma 1 dell'articolo 31 deve intendersi come un limite assoluto e, quindi, nel caso in cui il contribuente abbia crediti erariali di importo superiore a quello iscritto a ruolo, non potrà effettuare alcuna compensazione se non provvede prima al pagamento del debito scaduto. La disposizione configura, quindi, un obbligo di preventiva estinzione del debito iscritto a ruolo e scaduto.

4. Valore e determinazione dell'importo limite di 1.500 euro

Per la determinazione della soglia di 1.500 euro riferita ai debiti erariali scaduti, per cui scatta il divieto assoluto di compensazione fino all'estinzione dell'intero debito, è necessario fare riferimento agli importi scaduti in essere al momento del versamento (comprensivi, come già specificato in precedenza, non solo delle imposte, ma anche di tutti gli accessori).

Quindi, nel caso di più cartelle, per importi e per scadenze diverse, occorrerà verificare il complessivo debito scaduto ancora in essere al momento dell'effettuazione del versamento e conseguentemente, in caso di pagamento parziale avvenuto in data anteriore a quella in cui si intende procedere alla compensazione, occorrerà fare riferimento all'ammontare del debito residuo nel giorno di presentazione della delega modello F24.

La preclusione alla compensazione ha rilievo con riferimento ai singoli versamenti in compensazione. Pertanto, la permanenza di un debito superiore ai 1.500 euro in occasione di un successivo versamento varrà comunque ai fini della preclusione stessa.

L'esistenza di debiti iscritti a ruolo che precludono la compensazione può essere verificata dai contribuenti interessati non solo riscontrando le cartelle ad essi notificate, ma anche accedendo dal sito di Equitalia S.p.A al proprio Estratto conto Equitalia, cioè all'elenco delle cartelle e degli avvisi di pagamento relativi al proprio codice fiscale/partita IVA dall'anno 2000, e comunque recandosi presso gli sportelli degli agenti della riscossione.

5. Pagamento dei debiti scaduti

La preclusione prevista dalla norma in esame è superabile attraverso il pagamento diretto all'agente della riscossione dell'intero debito scaduto.

Il comma 1, quinto periodo dell'articolo 31 in commento prevede, inoltre, la possibilità di pagare il debito mediante una speciale forma di compensazione.

Le modalità per il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante la compensazione dei crediti relativi alle imposte della stessa natura sono state stabilite con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 10 febbraio 2011, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 18 febbraio 2011.

Tale forma di pagamento riguarda anche tutti gli oneri accessori collegati alle imposte e facenti parte delle voci che compongono il ruolo stesso, nonché le imposte erariali la cui riscossione sarà affidata all'agente della riscossione secondo le disposizioni di cui all'art. 29 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78.

Con risoluzione n. 18 del 21 febbraio 2011 è stato istituito l'apposito codice tributo RUOL per i pagamenti da effettuare, tramite modello F24, con riferimento all'ambito di competenza dell'agente della riscossione presso il quale il debito risulta in carico. Si precisa che eventuali errori nell'indicazione del codice tributo RUOL nei modelli F24 non possono essere corretti dagli uffici, in quanto errori che incidono sostanzialmente sull'azione dell'Agenzia.

Il richiamato decreto del 10 febbraio 2011 precisa che, nel caso in cui il pagamento mediante compensazione riguardi solo una parte delle somme dovute, il contribuente è tenuto a comunicare preventivamente all'agente della riscossione le posizioni debitorie da estinguere, con le modalità definite dall'agente della riscossione stesso. In assenza di tale comunicazione, l'imputazione dei pagamenti è effettuata dall'agente della riscossione ai sensi dell'art. 31 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

La comunicazione preventiva delle posizioni debitorie da estinguere è da ritenersi tuttavia non necessaria qualora, contestualmente, il contribuente versi la totalità delle somme dovute, ancorché utilizzi la compensazione per pagare una parte solamente del debito scaduto, purché col medesimo F24 paghi le rimanenti somme con altro mezzo, ad esempio versando denaro contante.

Ove il pagamento eseguito risulti superiore alle somme dovute, il rimborso dell'ecedenza versata è effettuato dall'agente della riscossione, previa presentazione di apposita istanza da parte del contribuente. Per essere autorizzato all'erogazione del rimborso, l'agente della riscossione è tenuto a verificare preventivamente presso l'ente creditore l'effettiva sussistenza del credito utilizzato in compensazione.

Come previsto dall' art. 6 del decreto ministeriale del 10 febbraio 2011, restano ferme le disposizioni emanate in materia di controllo preventivo dell'utilizzo in compensazione dei crediti IVA di cui all'art. 10 del decreto legge n. 78 del 2009, nonché di obbligo, per i titolari di partita IVA, di presentare il modello F24 esclusivamente con modalità telematiche.

Si precisa, quindi, che anche le compensazioni finalizzate all'estinzione del debito scaduto sono sottoposte ai controlli preventivi sull'utilizzo del credito IVA di cui al decreto legge n. 78 del 2009, qualora emerga un credito d'imposta compensabile superiore a 10.000 o a 15.000 euro; il visto di conformità ottenuto non priva di efficacia l'operatività del divieto di cui all'articolo 31, comma 1 nel caso ricorrano tutti i presupposti richiesti.

Con la compensazione ai fini dell'estinzione dei ruoli preclusivi in esame, il legislatore ha introdotto una speciale modalità di estinzione delle cartelle di pagamento relative a tributi erariali, regolata attraverso il decreto ministeriale 10 febbraio 2011 che, all'articolo 31, comma 1, non sembra prevedere alcuna

preclusione all'utilizzo di tale modalità di pagamento anche con riferimento alle cartelle per le quali non sia ancora scaduto il termine di pagamento. Di conseguenza si ritiene che sia possibile ricorrere al citato meccanismo di compensazione anche per estinguere le cartelle di pagamento nei sessanta giorni dalla notifica (pagamento tempestivo).

6. Esclusione dalla preclusione della cosiddetta compensazione "verticale"

L'articolo 31, comma 1, nel disporre il descritto divieto di compensazione, richiama l'istituto della compensazione disciplinato dall'articolo 17, comma 1, del d.lgs. n. 241 del 1997.

Pertanto, il divieto in esame riguarda esclusivamente l'ipotesi sopra descritta di cosiddetta compensazione "orizzontale" o "esterna" che interviene tra tributi di diversa tipologia tramite il modello F24, mentre resta esclusa dal divieto la cosiddetta compensazione "verticale" o "interna" che interviene nell'ambito dello stesso tributo (ad esempio quella "IVA con IVA" o "acconti IRES con saldi IRES a credito"), e ciò anche nel caso, si ritiene, venga esposta nel modello F24.

La compensazione all'interno dello stesso tributo è, infatti, disciplinata nell'ambito di norme specifiche, peraltro precedenti all'articolo 17 del D. Lgs. n. 241 del 1997, e si realizza nei fatti indipendentemente dalla sua successiva evidenziazione nel modello di pagamento.

7. Sanzione per indebita compensazione

L'articolo 31, comma 1, ha previsto l'applicazione di una sanzione del 50 per cento dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori per i quali è scaduto il termine di pagamento, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato.

Pertanto, la sanzione è misurata sull'intero importo del debito, ma trova un limite nell'ammontare compensato.

Ad esempio, in presenza di un debito di 25.000 euro e di una compensazione di pari importo, la sanzione sarà di 12.500 euro, il 50 per cento del debito. Nel caso di compensazione pari a 18.000 euro la sanzione sarà sempre di 12.500 euro.

Nel caso di importo compensato inferiore alla metà del debito, invece, la sanzione corrisponderà all'ammontare compensato: quindi, in presenza di un debito per 70.000 euro e di compensazione per 25.000 euro, la sanzione è pari a 25.000 euro. L'irrogazione della sanzione prevista dall'articolo 31 è effettuata con riferimento a ciascuna indebita compensazione operata in presenza di debiti iscritti a ruolo scaduti e non pagati superiori al limite di 1.500 euro.

La predetta sanzione non può essere applicata fino al momento in cui relativamente all'iscrizione a ruolo vi sia una controversia pendente; in tali ipotesi, i termini di cui all'articolo 20 del d.lgs. n. 472 del 1997 decorrono dal giorno successivo alla data di definizione della contestazione.

Tale disposizione ha il duplice scopo di salvaguardare l'interesse dell'Erario in termini di valenza del debito, rinviando semplicemente l'applicazione della sanzione ad un momento successivo nel caso di soccombenza del contribuente in sede contenziosa; da altro punto di vista, vengono evitati al contribuente effetti sanzionatori nel caso in cui la controversia si risolva a favore dello stesso.

Per contestazione pendente si deve intendere qualsiasi controversia riguardante l'iscrizione a ruolo nel suo complesso e, quindi, sia l'impugnazione della cartella di pagamento che degli atti presupposti che tale iscrizione a ruolo hanno prodotto (avvisi di accertamento, atti di contestazione, ecc.).

Si rammenta inoltre che solo con l'adozione del decreto ministeriale pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 18 febbraio 2011 è stata garantita la piena operatività della

Per quanto non è regolato dall'art. 31, si applicano le norme degli articoli 1193 e 1194 del codice civile.

Per completezza, l'art. 1193 c.c. così recita:

Chi ha più debiti della medesima specie verso la stessa persona può dichiarare, quando paga, quale debito intende soddisfare.

In mancanza di tale dichiarazione, il pagamento deve essere imputato al debito scaduto; tra più debiti scaduti, a quello meno garantito; tra più debiti ugualmente garantiti, al più oneroso per il debitore; tra più debiti ugualmente onerosi, al più antico. Se tali criteri non soccorrono, l'imputazione è fatta proporzionalmente ai vari debiti .

A titolo esemplificativo, e al fine di comprendere, sotto il profilo processuale, l'onere probatorio in merito alla imputazione di pagamento si riporta la seguente sentenza:

Quando il convenuto per il pagamento di un debito dimostri di aver corrisposto una somma di denaro idonea all'estinzione del medesimo, spetta al creditore, il quale sostenga che il pagamento sia da imputare all'estinzione di un debito diverso, allegare e provare di quest'ultimo l'esistenza, nonché la sussistenza delle condizioni necessarie per la dedotta diversa imputazione, non può trovare applicazione nel caso in cui il debitore eccepisca l'estinzione del debito fatto valere in giudizio per effetto dell'emissione di più assegni bancari, atteso che, implicando tale emissione la presunzione di un rapporto fondamentale idoneo a giustificare la nascita di

disposizione dell'articolo 31, comma 1, pertanto fino a tale data il contribuente titolare di crediti erariali, al quale non era consentito effettuare alcuna compensazione prima di assolvere l'intero debito iscritto a ruolo e scaduto, si trovava in una condizione obiettiva di impossibilità di esercitare pienamente il diritto di pagare questo debito anche mediante compensazione.

Tenuto conto che tale condizione configura una circostanza che incide sui presupposti per l'applicazione della sanzione predetta, come anticipato nel Comunicato stampa di quest'Agenzia in data 14 gennaio 2011, si ritiene che non siano sanzionabili eventuali compensazioni effettuate in presenza di ruoli scaduti superiori a 1.500 euro nel periodo anteriore alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del citato decreto ministeriale, a condizione che l'utilizzo dei crediti in compensazione non abbia intaccato quelli destinati al pagamento dei predetti ruoli.

un'obbligazione cartolare, resta a carico del debitore convenuto l'onere di superare tale presunzione, dimostrando il collegamento tra il precedente debito azionato e il successivo debito cartolare, con la conseguente estinzione del primo per effetto del pagamento degli assegni.⁵

Lo stesso,

In particolare, è stato affermato che il principio secondo cui, quando il convenuto per il pagamento di un debito dimostri di avere corrisposto una somma di denaro idonea all'estinzione del medesimo, spetta al creditore-attore, il quale sostenga che il pagamento sia da imputare all'estinzione di un debito diverso, provare l'esistenza di quest'ultimo e le condizioni necessarie per la dedotta diversa imputazione, non trova applicazione nel caso in cui il debitore eccepisca l'estinzione del debito per effetto dell'emissione di un assegno bancario negoziato in favore del creditore prenditore in una data significativamente anteriore a quella in cui il credito fatto valere in giudizio sia divenuto esigibile, giacchè proprio la diversità di data, facendo venir meno la verosimiglianza del collegamento tra il credito azionato ed il titolo pone a carico del debitore l'onere di dimostrare la causale dell'emissione dell'assegno e, conseguentemente, che il rilascio del titolo di credito è volto ad estinguere in via anticipata il debito per cui è processo^{6,7}

L'art. 1194 c.c. recita invece:

Il debitore non può imputare il pagamento al capitale, piuttosto che agli interessi e alle spese, senza il consenso del creditore.

Il pagamento fatto in conto di capitale e d'interessi deve essere imputato prima agli interessi.

Non vi sono dubbi che alle pubbliche amministrazioni hanno alcune posizioni di privilegio per quanto riguarda le obbligazioni

⁵ Cassazione civile, sez. II, 03/06/2016, n. 11491

⁶ Cassazione civile, sez. II, 18/02/2016, n. 3194.

⁷Cfr. Cass. n. 3457/2007; Cass. n. 17102/2006; Cass. n. 20134/2005.

pecuniarie che le riguardino sia se si trovino a rivestire i panni del debitore che quelli del creditore. Come debitore, infatti, si afferma ancora che

il principio espresso dell'art. 1194 c.c., secondo il quale i pagamenti parziali si imputano prima agli interessi e poi al capitale, è di dubbia applicazione nei confronti della pubblica amministrazione, attesa la particolarità del suo procedimento contabile, e, comunque, si applica solo per i pagamenti spontanei e non per quelli coattivi, come quelli imposti da un giudicato⁸.

La giurisprudenza ha richiesto, al fine di riconoscere gli interessi moratori, una previa messa in mora, o una domanda giudiziale, affermandosi che,

con riguardo ai debiti pecuniari delle p.a., per i quali le norme sulla contabilità pubblica stabiliscono, in deroga al principio di cui all'art. 1182 comma 3, c.c.⁹, che i pagamenti si effettuano presso gli uffici di tesoreria dell'amministrazione debitrice, la natura "*querable*" dell'obbligazione comporta che il ritardo del pagamento non determina automaticamente gli effetti della mora *ex re* ai sensi dell'art. 1219 commi 2 e 3, c.c., occorrendo invece la costituzione in mora mediante intimazione scritta di cui all'art. 1219 cit., affinché sorga la responsabilità da tardivo adempimento con conseguente obbligo di corresponsione degli interessi moratori e di risarcimento dell'eventuale maggior danno¹⁰.

⁸ Cons. St., sez. IV, 15 aprile 1997 n. 399, 1997, 1069.

⁹ "L'obbligazione avente per oggetto una somma di danaro deve essere adempita al domicilio che il creditore ha al tempo della scadenza".

¹⁰ Così Cass. civ., sez. I, 28 marzo 1997 n. 2804, in Giust. civ. Mass., 1997, 497. Ma vedi Cons. St., sez. IV, 26 maggio 1998 n. 876, 1998, 1380: « le regole del diritto privato sull'esatto adempimento delle obbligazioni si applicano ai debiti di ogni natura dell'amministrazione pubblica. Pertanto l'eventuale esigenza di adottare le procedure della contabilità pubblica, l'incertezza sul quantum delle somme da corrispondere o sull'identificazione dell'amministrazione debitrice non giustificano la deroga al principio della responsabilità del debitore per l'inesatto o tardivo adempimento della prestazione, né a quello che fa decorrere gli interessi dal giorno della costituzione in mora [...] ». Ora, per quanto riguarda il termine dell'adempimento in generale, la disciplina del procedimento contabile contenuta nel d.P.R. 20 aprile 1994 n. 367, Regolamento recante semplificazione e

È ritenuto, inoltre, inapplicabile alle pubbliche amministrazioni l'art. 1181 c.c. secondo cui

il creditore può rifiutare un adempimento parziale anche se la prestazione è divisibile, salvo che la legge o gli usi dispongano diversamente

cosicché il creditore privato non può rifiutare un adempimento parziale di una di esse, il che può avvenire quando in bilancio non sia stanziata una somma sufficiente a pagare l'intero debito.

Gli enti pubblici possono utilizzare procedure privilegiate per la riscossione delle entrate patrimoniali, come quelle previste dal r.d. 14 aprile 1910 n. 639 (t.u. delle disposizioni di legge relative alla procedura coattiva per la riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato e degli altri enti pubblici), che consentono alle pubbliche amministrazioni di avvalersi di strumenti privilegiati di riscossione coattiva che, anziché realizzarsi mediante

accelerazione delle procedure di spesa e contabili, stabilisce, all'art. 7, che i pagamenti avvengano « nel tempo stabilito dalle leggi, dai regolamenti e dagli atti amministrativi generali », con la conseguenza, affermata in dottrina, che, « in ogni caso, alla scadenza del termine per il pagamento, il credito liquido si deve quindi ritenere senz'altro esigibile »: Casetta, op. cit., 644. Ma vedi ora il d.lg. 9 ottobre 2002 n. 231, di « attuazione della direttiva 2000/35/Ce relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali ». Tale decreto, nel prevedere, all'art. 1, che le disposizioni in esso contenute « si applicano ad ogni pagamento effettuato a titolo di corrispettivo in una transazione commerciale », precisa, all'art. 2 lett. a), che per transazioni commerciali debbano intendersi « i contratti, comunque denominati, tra imprese ovvero tra imprese e pubbliche amministrazioni, che comportano, in via esclusiva o prevalente, la consegna di merci o la prestazione di servizi, contro il pagamento di un prezzo ». E dopo avere stabilito, all'art. 3, che « il creditore ha diritto alla corresponsione degli interessi moratori, ai sensi degli art. 4 e 5, salvo che il debitore dimostri che il ritardo nel pagamento del prezzo è stato determinato dall'impossibilità della prestazione derivante da causa a lui non imputabile », dispone, all'art. 4 commi 1 e 2, che « gli interessi decorrono, automaticamente, dal giorno successivo alla scadenza del termine per il pagamento » (cioè il termine stabilito in contratto) e anche che ciò avviene « automaticamente, senza che sia necessaria la costituzione in mora ». Sull'argomento sia consentito rinviare a Trebastoni, *Pagamenti delle pubbliche amministrazioni e rispetto dei termini*, 2003, 3493.

procedure giurisdizionali, si fondano su atti delle amministrazioni stesse (le c.d. ingiunzioni fiscali)¹¹.

Infine, gli enti pubblici possono, ma non dei privati nei loro confronti, operare compensazioni tra propri crediti e debiti¹².

¹¹ Sull'argomento sia consentito rinviare a Trebastoni, Ripetizione di aiuti comunitari e riscossione privilegiata (nota a Cons. St., sez. VI, 8 maggio 2001 n. 25992002, 1524. L'art. 2, citato r.d. dispone che “il procedimento di coazione comincia con la ingiunzione, la quale consiste nell'ordine, emesso dal competente ufficio dell'ente creditore, di pagare entro trenta giorni, sotto pena degli atti esecutivi, la somma dovuta”. Come specificato dal successivo art. 3, “entro trenta giorni dalla notificazione dell'ingiunzione, il debitore può contro di questa produrre ricorso od opposizione avanti il conciliatore o il pretore, o il tribunale del luogo, in cui ha sede l'ufficio emittente, secondo la rispettiva competenza, a norma del codice di procedura civile”. Lo speciale procedimento ingiunzionale disciplinato dal r.d. n. 639 del 1910 è comunemente ritenuto applicabile « non solo per le entrate strettamente di diritto pubblico, ma anche per quelle di diritto privato, trovando il suo fondamento nel potere di autoaccertamento della pubblica amministrazione »: così Cass., sez. I, 15 giugno 2000 n. 8162, in Giust. civ. Mass., 2000, 1306. Il presupposto fondamentale richiesto è però “che il credito in base al quale viene emesso l'ordine di pagare la somma dovuta sia certo, liquido ed esigibile, senza alcun potere di determinazione unilaterale dell'amministrazione, dovendo la sussistenza del credito, la sua determinazione quantitativa e le sue condizioni di esigibilità derivare da fonti, da fatti e da parametri obiettivi e predeterminati, e riconoscendosi all'amministrazione un mero potere di accertamento dei detti elementi ai fini della formazione del titolo esecutivo”: Cass., sez. I, 15 giugno 2000 n. 8162, cit. Una caratteristica fondamentale della c.d. “ingiunzione fiscale” è che essa cumula in sé le caratteristiche del titolo esecutivo e del precetto, e proprio per tale inscindibile cumulo “non può essere scissa e distinta in un titolo esecutivo e in un atto di precetto, ciascuno di essi regolato dalle norme del codice di procedura civile che lo riguardano, sicché alla stessa non può essere riferito ed applicato l'art. 481 c.p.c., sulla cessazione dell'efficacia del precetto per il decorso del termine di novanta giorni dalla sua notifica senza che sia stata iniziata l'esecuzione”.

¹² Strettamente legato a tale profilo, sebbene inserito in una concezione ormai normativamente superata di amministrazione dello Stato unitariamente considerata, è l'istituto del c.d. fermo amministrativo, disciplinato dall'art. 69 della legge di contabilità dello Stato (r.d. 18 novembre 1923 n. 2440). Secondo tale disposizione, qualora un'amministrazione dello Stato (non quindi una pubblica amministrazione qualsiasi) — che abbia, a qualsiasi titolo, ragione di credito verso soggetti che vantino crediti nei confronti di altre amministrazioni — richieda a queste ultime la sospensione del pagamento, questa deve essere eseguita in attesa del provvedimento definitivo. Dopo l'accertamento dell'esistenza del debito nei confronti del terzo, da parte dell'amministrazione, con provvedimento definitivo potrà avvenire l'effettivo incameramento delle somme dovute dallo Stato al terzo, e la compensazione legale dei debiti con i crediti dello Stato. Come precisato in giurisprudenza, « il provvedimento di fermo amministrativo ha natura cautelare ed è assistito, per definizione, da motivi di urgenza, in quanto rivolto a sospendere, in presenza di ragioni di credito, eventuali pagamenti dovuti, la cui mancata erogazione, altrimenti, sarebbe ascritta a mora dell'amministrazione debitrice; proprio per la sua natura cautelare e intrinsecamente provvisoria, può essere adottato non

13. La solidarietà (art. 32-35).

Ne codice civile, la solidarietà è definita dall'art. 1292:

L'obbligazione è in solido quando più debitori sono obbligati tutti per la medesima prestazione, in modo che ciascuno può essere costretto all'adempimento per la totalità e l'adempimento da parte di uno libera gli altri; oppure quando tra più creditori ciascuno ha diritto di chiedere l'adempimento dell'intera obbligazione e l'adempimento conseguito da uno di essi libera il debitore verso tutti i creditori.

In relazione all'imposta locale sui redditi, i nuovi possessori di immobili a titolo di proprietà o di altri diritti reali rispondono, solidalmente con i precedenti possessori, delle imposte, soprattasse e interessi iscritti od iscrिवibili a ruolo a nome di questi ultimi per il periodo di tempo successivo alla data del titolo che serve per base alla voltura catastale¹³.

solo quando il diritto di credito a cautela del quale è disposto sia già definitivamente accertato, ma anche quando il credito sia contestato, ma sia ragionevole ritenere l'esistenza, posto che suo presupposto normativo [...] è la mera "ragione di credito" e non la provata esistenza del credito stesso": così Cons. St., sez. VI, 8 aprile 2002 n. 1909, 2002, 965.

¹³ Risoluzione Ministero delle Finanze - 24/10/1986, n.5509:Conseguenze derivanti dalla mancata esecuzione delle volture catastali ai fini dell'individuazione del soggetto obbligato al pagamento dell'Ilor sui fabbricati: il presupposto impositivo sorge in capo all'acquirente all'atto del trasferimento del possesso dell'immobile.

Con la nota sopradistinta, codesta Intendenza di finanza ha fatto presente che, con istanza in data 12 ottobre 1985, il sig. ..., in qualità di amministratore unico della società immobiliare ... ha chiesto, - relativamente all'imposta ilor attinente a fabbricati precedentemente venduti - che vengano escussi soltanto i nuovi possessori con espresso divieto all'esattoria di compiere qualsiasi procedura sui beni dei precedenti, in conformità a quanto disposto dall'art. 32, secondo comma, del d.p.r. 602 del 1973.

In merito a tale richiesta, il competente ufficio distrettuale ... ha espresso parere contrario in quanto, avendo la suddetta società prodotto le domande di voltura con ritardo, la mancata esecuzione delle volture stesse non sarebbe ascrivibile ad inerzia dell'amministrazione e, conseguentemente, le iscrizioni a ruolo devono essere ritenute legittime.

Ciò premesso, codesta intendenza - richiamandosi al contenuto della circolare ministeriale 5 novembre 1977, n. 98 nella quale, tra l'altro è precisato che: ... gli atti di trasferimento dei beni immobili comportano il contestuale trasferimento del possesso dal venditore all'acquirente in testa al quale, da tale epoca, si verifica il

Nei casi in cui la presentazione di domanda di voltura catastale non abbia avuto effetto nei ruoli, l'intendente di finanza dispone, su richiesta dell'interessato, che vengano escussi soltanto i nuovi possessori con espresso divieto al concessionario di compiere qualsiasi procedura sui beni dei precedenti¹⁴.

Se l'imposta locale sui redditi è imputabile unitariamente nei confronti di più soggetti, ciascuno di essi è tenuto in solido al pagamento della imposta, soprattasse, pene pecuniarie e interessi iscritti a ruolo, salvo rivalsa nei confronti degli altri in proporzione alla quota di spettanza dei redditi.

presupposto impositivo, ne consegue che ogni possibilità di riferire l'obbligazione tributaria alla parte venditrice deve ritenersi in ogni caso esclusa, restando, diversamente violato l'aspetto sostanziale dell'obbligazione stessa ... ha fatto presente che non ritiene di poter condividere il suesposto parere.

Pertanto, trattandosi di questione di massima, prima di adottare definitive determinazioni ha chiesto alla scrivente di voler confermare le richiamate disposizioni. Al riguardo, questa Direzione generale ritiene di dover ribadire le considerazioni esposte nella citata circolare n. 98 secondo le quali gli atti di trasferimento di beni immobili, comportando il contestuale trapasso del possesso dal venditore all'acquirente, fanno sì che, da tale movimento, il presupposto impositivo si verifichi nei confronti di quest'ultimo, ferma restando, però, l'obbligazione tributaria del precedente possessore per il periodo anteriore al trasferimento stesso.

Giova, peraltro precisare che il provvedimento intendenzioso previsto dal 2 comma del menzionato art. 32 si rende necessario soltanto per l'ilor relativa ai redditi dominicali ed ai redditi agrari afferenti gli anni fino al 1976 in quanto dal 1 gennaio 1977 l'imposta in questione viene riscossa mediante autotassazione sulla base della dichiarazione dei redditi, con la conseguenza che, ove il trasferimento dell'immobile avvenga durante l'anno, ciascuna delle parti dovrà dichiarare la quota di reddito inerente al periodo in cui ha avuto l'effettivo possesso dell'immobile stesso, ottenendo così che la sua obbligazione tributaria sia limitata alla durata del possesso medesimo.

Per quanto concerne, poi, l'ilor relativa ai redditi dei fabbricati - come nel caso di specie - è appena il caso di ricordare che il ricorso al suindicato provvedimento intendenzioso non è parimenti più necessario stante che sin dall'anno 1976 l'applicazione del predetto tributo avviene sulla base delle risultanze della dichiarazione dei redditi presentata dai rispettivi possessori.

Tuttavia, qualora la fattispecie che interessa codesta intendenza riguardi anni anteriori alle suindicate date del 1 gennaio 1976 e 1977 - ma dalla nota dell'ufficio distrettuale delle imposte dirette di ... del 16 dicembre 1985, n. 10526, risulta che la tassazione è relativa agli anni 1977 e seguenti - codesto ufficio, sulla base dei dati ed elementi risultanti dalla domanda di voltura, nonchè dalle notizie che potranno essere attinte presso il competente ufficio tecnico erariale, potrà, se del caso, emettere il provvedimento previsto dal 2 comma dell'art. 32 del menzionato d.p.r. n. 602.

¹⁴ Si applicano alle sole imposte sui redditi (art. 19, d.lg. 26 febbraio 1999, n. 46)

La solidarietà tra condebitori, è disciplinata dagli artt. 1292 e seguenti del c.c, in virtù dei quali, ed in particolare, dell'art. 1294, la presunzione di solidarietà ivi stabilita in linea generale nelle obbligazioni con pluralità di debitori, ha come presupposto da parte di essi un unico debito, cioè la sussistenza di quella situazione condebitoria che è alla base del concetto medesimo di solidarietà e che si concreta nel fatto che più debitori sono obbligati tutti per la stessa prestazione in modo che ciascuno di essi può essere costretto all'adempimento per la totalità e l'adempimento da parte di uno libera gli altri¹⁵.

La solidarietà non opera invece se il possesso dei redditi spetta a più soggetti in forza di diritti reali di diversa natura¹⁶.

In realtà è necessario tener conto, anche della natura dei soci in rapporto alla società, soggetto passivo dell'imposta.

È stata quindi dichiarata “ILLEGITTIMA LA CARTELLA DI PAGAMENTO NOTIFICATA, PER IMPOSTE DELLA SOCIETÀ, AL SOCIO ACCOMANDANTE, IN QUALITÀ DI DEBITORE PRINCIPALE CON INDICAZIONE CHE LA MEDESIMA CARTELLA È NOTIFICATA ANCHE ALLA SOCIETÀ E AGLI ALTRI SOCI IN QUALITÀ DI COOBLIGATI SOLIDALI, IN QUANTO IL SOCIO ACCOMANDANTE NON RISPONDE PERSONALMENTE E ILLIMITATAMENTE CON IL PROPRIO PATRIMONIO DELLE IMPOSTE PROPRIE DELLA SOCIETÀ”¹⁷.

OCCORRE PRECISARE, DA ULTIMO CHE “**la norma relativa alla responsabilità solidale, prevista dall'art. 33 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, opera nella fase di riscossione e non in quella di accertamento dell'imposta di iscrizione a ruolo di ditta collettiva, nei confronti della quale si sia verificato il presupposto dell'imposta**”¹⁸.

Sono inoltre, responsabili in solido, le persone i cui redditi per l'accertamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche sono stati cumulati con quelli del soggetto iscritto a ruolo.

La responsabilità solidale opera anche nella ipotesi in cui non si fa luogo, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, al

¹⁵ Comm. trib. centr., sez. XII, 02/08/2000, n. 4565; v. anche Cass. 7 gennaio 1981, n. 104; 11 luglio 1996, n. 1839.

¹⁶ V. nota 45.

¹⁷ Comm. trib. prov.le Milano, sez. XLVI, 24/01/2011, n. 17

¹⁸ Comm. trib. centr., sez. IV, 29/03/1985, n. 3123.

computo cumulativo dei redditi ai soli fini della determinazione dell'aliquota.

Quando non ricorrono le ipotesi di cui ai commi 1 e 2 art. 34 DPR 602/1973 (ora enunciati), le persone indicate nelle lettere a) e b) dell'articolo 4 del predetto decreto, ovvero

a) i redditi dei beni che formano oggetto della comunione legale di cui agli articoli 177 e seguenti del codice civile sono imputati a ciascuno dei coniugi per metà del loro ammontare netto o per la diversa quota stabilita ai sensi dell'art. 210 dello stesso codice. I proventi dell'attività separata di ciascun coniuge sono a lui imputati in ogni caso per l'intero ammontare;

b) i redditi dei beni che formano oggetto del fondo patrimoniale di cui agli articoli 167 e seguenti del codice civile sono imputati per metà del loro ammontare netto a ciascuno dei coniugi. Nelle ipotesi previste nell'articolo 171 del detto codice i redditi dei beni che rimangano destinati al fondo sono imputati per l'intero ammontare al coniuge superstite o al coniuge cui sia stata esclusivamente attribuita l'amministrazione del fondo;

sono comunque solidalmente responsabili, limitatamente al valore dei beni ad esse ceduti a qualsiasi titolo dal soggetto passivo, per il pagamento delle imposte da questo dovute per l'anno in cui è avvenuta la cessione e per gli anni precedenti¹⁹.

Quando il sostituto viene iscritto a ruolo per imposte, soprattutto tasse e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato né le ritenute a titolo di imposta né i relativi versamenti, il sostituto è coobbligato in solido.

14. Riflessi dello scioglimento della comunione legale per separazione o divorzio dei coniugi.

Il presupposto d'imposta ai fini dell'Irpef, dipende dal regime patrimoniale che regola i beni dei coniugi, in quanto, ai fini dell'applicazione del tributo, rilava la capacità contributiva che la norma costituzionale pone a base del dovere tributario, quale dovere di solidarietà²⁰.

¹⁹ La disciplina si applica alle sole imposte sui redditi (art. 19, d.lg. 26 febbraio 1999, n. 46)

²⁰ Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 1999, 220; Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario, I, Parte generale*, Torino, 2000, 77; sull'evoluzione della teoria della legge tributaria, da quella imperativistica fondata sulla

È necessaria una prima precisazione: la separazione dei beni dei coniugi non genera alcuna deroga ai principi d'imputazione del reddito, tanto per cui, non è ravvisabile alcuna soluzione di continuità tra situazione *ante* e *post* matrimonio; in estrema sintesi, agli effetti dell'imputazione reddituale, la posizione di un coniuge in regime di separazione patrimoniale è identica a quella di un "single".

Diversamente, il regime di comunione legale, che regola sotto il profilo patrimoniale, i beni di famiglia, non avendo, i coniugi, optato altrimenti, determina riflessi tributari sia nel corso della vita matrimoniale, che nell'eventuale fase della separazione consensuale o giudiziale, o del divorzio, sempre che, tale comunione, non sia stata pronunciata dopo la separazione personale, in quanto ne deriverebbe, oltre alle conseguenze civili, anche fiscali.

In presenza di un regime di comunione legale, ai fini dell'Irpef, i redditi dei beni in essa inclusi sono imputati, nel corso della vita matrimoniale, a ciascuno dei coniugi per metà del loro ammontare netto²¹.

Come sostenuto da autorevole dottrina, la particolare modalità d'imputazione del presupposto dipende dal regime giuridico sostanziale che risulta dalla disciplina della comunione legale, e non dalla titolarità formale del cespite produttivo di reddito che potrebbe anche essere differente²².

Il sistema di imputazione, è stata introdotta, e mantenuta con la sistemazione nel testo unico delle imposte sui redditi, per

nozione di potere originario d'imposizione a quella basata sul dovere di solidarietà, v.: De Mita, Il diritto tributario tra diritto comune e principi costituzionali, in De Mita, Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali, Milano, 2000, 33.

²¹ Sulla dipendenza dell'imputazione del reddito dal regime legale, v.: Granelli, Profili civilistici e riflessi tributari del nuovo diritto di famiglia, in Boll. trib., 1977, 1444.

²² Lupi, La comunione legale: i "diritti che non si vedono" e gli "incroci pericolosi" dell'anagrafe tributaria, in Rass. trib., 1994, 1503; in senso conforme: Lunelli, Quando l'intestazione formale non rispecchia il regime di comunione legale: a quale coniuge imputare i redditi di capitale?, in Rass. trib., 1994, 1498, con particolare riferimento alle partecipazioni societarie formalmente intestate ad un coniuge, ma ricadenti in comunione legale.

effetto dell'adeguamento della normativa fiscale alla revisione del regime patrimoniale della famiglia²³.

L'organizzazione familiare unitariamente intesa, si connota, come mera organizzazione di beni e di rapporti interni tra coniugi, e non necessariamente come organizzazione di attività²⁴: solom rispetto a quest'ultima può realizzarsi l'imputazione della fattispecie d'imposta.

La posizione familiare del contribuente assume rilievo fiscale²⁵, a livello di deduzioni dal reddito e di detrazioni dall'imposta.

Appare a questo punto evidente che la separazione personale dei coniugi e la cessazione degli effetti civili del matrimonio rappresentano momenti di modifica dell'imputazione tributaria dei redditi dei coniugi, lo stesso, invece non potrà dirisi per la c.d. separazione di fatto dalla quale potranno dipendere modifiche al meccanismo d'imputazione dei redditi ma non, secondo la prevalente opinione, la cessazione del regime di comunione legale.

Riguardo all'assetto patrimoniale della famiglia, relativamente all'imposizione sui redditi, la normativa tributaria rimanda, più che in altri ambiti, alla disciplina civilistica, con notevoli difficoltà interpretative dovendo, in alcuni casi, recepire le fattispecie e i risultati dell'elaborazione civilistica²⁶, ereditandone però, anche le incertezze collegate alle difficoltà di inquadramento degli istituti²⁷.

La disciplina in esame tende inoltre a curarsi poco della famiglia di fatto e sulle possibili crisi ch dovessero insorgere, si pensi all'impossibilità di dedurre un assegno di mantenimento da parte

²³ art. 4, comma 1, lett. a), DPR 29 settembre 1973, n. 597, come modificato dall'art. 4, legge 13 aprile 1977, n. 114.

²⁴ Boria, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano, 1996, 7; v. anche: Giovannini, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, 201.

²⁵ Puoti, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, IV, I tributi in Italia, Padova, 1994, 3.

²⁶ Granelli, *Profili civilistici e riflessi tributari del nuovo diritto di famiglia*, cit., 1444; Napolitano, Art. 4, in AA.VV., *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi, I- Irpef*, Roma, 1988, 57; Nussi, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996, 344.

²⁷ Grippa Salvetti, *Famiglia nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, V, Torino, 1990, 477.

dell'ex convivente in quanto tale corresponsione non è stabilita da un provvedimento dell'autorità giudiziaria²⁸.

La dottrina, infatti, si è occupata principalmente del regime tributario della famiglia nel corso della vita matrimoniale, non è in stato di crisi, affrontando il tema incentrato sul principio costituzionale di capacità contributiva, che ha portato in un primo momento alla vicenda dell'abolizione del cumulo dei redditi tra coniugi, ovvero alla disgregazione della famiglia come unità impositiva culminata con il noto giudizio d'incostituzionalità²⁹.

L'evoluzione degli studi ha condotto poi a realizzare un regime più equo di tassazione delle famiglie numerose e monoredito, sul modello francese del *quotient familial* o su quello statunitense dello *splitting*, ovvero tramite un rafforzamento del sistema già in essere delle deduzioni e detrazioni³⁰.

²⁸ De Mita, Il trattamento tributario della famiglia in Germania, in *Il Sole-24 Ore*, 3 febbraio 1999, ora anche in: De Mita, *Politica e diritto dei tributi in Italia. Dalla riforma del 1971 ad oggi*, Milano, 2000, 385.

²⁹ Corte cost., 14 luglio 1976, n. 179, *Dir. prat. trib.*, 1976, II, 337. In dottrina: Marongiu, Il cumulo al vaglio della corte costituzionale, in *Dir. prat. trib.*, 1975, II, 177; Manzoni, Cumulo dei redditi e legittimità costituzionale: non manifesta infondatezza o manifesta fondatezza della questione?, in *Giur. cost.*, 1975, 2055; De Mita, La illegittimità costituzionale del cd. "cumulo", in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, 337; Fedele, Possesso di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del "cumulo", in *Giur. cost.*, 1976, 2159; Stefani, Imposta personale, cumulo dei redditi e capacità contributiva, in *Boll. trib.*, 1976, 1637; Zorzi, Ma il cumulo dei redditi è davvero illegittimo?, in *Giur. cost.*, 1976, 2217; Granelli, Finalmente abolita la tassa di "maritaggio", in *Boll. trib.*, 1976, 1172; Grippa Salvetti, Cumulo dei redditi e Costituzione: nota a Corte costituzionale 15 luglio 1976, n. 179, in *Foro it.*, 1976, I, 2530; Perrone, Il cumulo dei redditi, il principio della capacità contributiva e la progressività del sistema tributario, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, II, 113; Zoppis, In margine alla condanna del cumulo da parte della Corte costituzionale. Spunti storici e di diritto comparato, in *Comm. trib. centr.*, 1976, II, 469; Grassi, La sentenza sul cd. "cumulo dei redditi" (ovvero la Corte costituzionale tra opinione pubblica e Parlamento), in *Giur. cost.*, 1977, 380.

³⁰ Bernardino, *Famiglia (imposta di)*, in *Noviss. dig.*, VII, Torino, 1961, 74; De Mita, *La definizione giuridica dell'imposta di famiglia*, Napoli, 1965, passim; Morelli, *Famiglia (imposta di)*, in *Enc. dir.*, XVI, Milano, 1967, 810; Zingali, *La famiglia nella costituzione e nella riforma tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1971, I, 701; Falsitta, *La responsabilità dei soggetti i cui redditi sono stati cumulati, ai fini dell'imposta complementare, con quelli dell'iscritto a ruolo*, in *Giur. it.*, 1974, I, II, col. 141; Provini, *Le aggregazioni di individui come soggetti dell'imposta di famiglia*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, II, 328; Mayr, *Tassazione dei coniugi. Un esempio e una testimonianza dalla Germania federale*, in *Boll. trib.*, 1974, 1966; Nava, *Imposta sul reddito delle persone fisiche e tassazione dei coniugi: prospettive della riforma tributaria e comparazione nell'ambito della Comunità Europea*, in *Boll.*

15. Imputazione del presupposto d'imposta e scioglimento della comunione legale per separazione personale o divorzio.

Circa i riflessi della separazione personale o del divorzio sull'imputazione pro-quota dei redditi, bisogna distinguere i diversi effetti che le cause di scioglimento della comunione legale comportano.

Ai fini tributari, il riferimento temporale è riconducibile in via generale, al momento di decorrenza degli effetti civili, non essendo altrimenti disposto.

Gli acquisti compiuti separatamente dai coniugi in epoca successiva alla separazione personale e al divorzio sono estranei alla comunione legale: l'imputazione dei redditi relativi a tali acquisti non avviene più, dunque, secondo la regola del pro-quota, ma per l'intero a ciascun coniuge acquirente in via esclusiva.

Lo stesso non potrà, però dirsi, per gli effetti che concernono i rapporti anteriori al verificarsi della separazione e del divorzio, in quanto le nominate cause di scioglimento, non comportano l'automatica divisione di quanto ricade nella comunione immediata, dal momento che la divisione rappresenta una vicenda autonoma e successiva.

La questione che viene in rilievo è dunque: cosa accade nella fase intermedia, ovvero tra la causa di scioglimento della comunione legale e la divisione? Una prima interpretazione potrebbe essere che l'imputazione del presupposto d'imposta

trib., 1974, 1285; Grippa Salvetti, Costituzione, famiglia e imposizione sul reddito, Pisa, 1975, passim; Spada, Riforma del diritto di famiglia: problemi tributari, in Riv. not., 1976, I, 175; D'Amati, La dichiarazione dei redditi nel nuovo diritto di famiglia, in Boll.trib., 1976; Braccini, Osservazioni sulla rilevanza tributaria dei doveri economici familiari, in Dir. prat. trib., 1977, I, 1225; Gallo, Riforma fiscale della famiglia e principio di capacità contributiva, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1977, I, 92; Zoppis, Ad una svolta la tassazione del reddito familiare? Irpef: famiglia monoreddito e plurireddito, in Comm. trib. centr., 1982, II, 522; Visco, Razionalità ed effetti della proposta di introduzione del quoziente familiare, 1991, I, 26; Grippa Salvetti, Note in margine alla legge delega sull'introduzione del quoziente familiare, 1991, I, 473; Mistò, Il regime patrimoniale dei coniugi, Rimini, 1996, passim; Grippa Salvetti, Politica fiscale per la famiglia: orientamento della Corte costituzionale, Atti del seminario Politiche pubbliche per la famiglia, 14 luglio 1999, Villa Albrizzi-Franchetti, Preganziol (TV), in Fisco, 1999, 15129. V. anche: O.E.C.D., The treatment of family units in OECD member countries under tax and transfer system, Paris, 1977.

avvenga sempre secondo la regola dei beni in comunione legale, sino al momento in cui, con la divisione ognuno dei due coniugi diventa titolare esclusivo di ciascun bene o diritto.

In definitiva, fino alla divisione, continuerebbero ad essere imputati secondo la regola del pro-quota i redditi degli acquisti compiuti dai due coniugi insieme o separatamente durante il matrimonio, con esclusione di quelli relativi ai beni personali, i redditi aziendali di entrambi i coniugi costituite dopo il matrimonio e quelli che derivano dai soli utili e incrementi delle aziende appartenenti ad uno dei coniugi anteriormente al matrimonio, ma gestite da entrambi³¹.

Tale interpretazione si fonda sulla tesi civilistica in base alla quale il patrimonio comune deve considerarsi, sotto il profilo oggettivo, sempre disciplinato dalla normativa della comunione legale.

Inoltre a sostegno della citata interpretazione depone il rilievo che nel contesto della normativa tributaria compare il termine coniuge, pertanto, il meccanismo di imputazione pro-quota resta delimitato alle sole situazioni in pendenza di matrimonio: resta tuttavia da sottolineare, come nel linguaggio utilizzato nel testo unico delle imposte sui redditi, è qualificato coniuge tanto il soggetto separato, quanto quello divorziato³².

Stante la mancanza di un'autonoma normativa di questo tipo di comunione nel sistema delle imposte sui redditi cui è peraltro, negata soggettività passiva, *essendo propria dei singoli comunionisti di verificare per singole categorie reddituali l'imputazione del presupposto d'imposta in questa fase intermedia, fermo restando che vi è totale rinvio alla disciplina civilistica per ciò che concerne l'individuazione di quanto è oggetto del patrimonio indiviso*³³.

³¹ V. rispettivamente: art. 177, comma 1, lett. a); lett. d); e comma 2, c.c.

³² art. 10, comma 1, lett. c), e dello stesso tenore anche l'art. 3, comma 2, lett. b), DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

³³ Agnani, I soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, in *Dir. prat. trib.*, 1973, I, 1144; Colussi, Sulla soggettività tributaria di una comunione quale "organizzazione di beni", in *Rass. trib.*, 1980, II, 193; Croxatto, Redditi delle persone giuridiche (Imposta sui) (Irpeg), in *Noviss. dig.*, App., VI, Torino, 1986, 13 (estr.); Potito, Soggetto passivo d'imposta, in *Enc. dir.*, XLII, Milano, 1990, 1244-1245; Sacchetto, L'imposta sul reddito delle persone giuridiche,

Quanto all'ipotesi di beni produttivi di reddito fondiario, la regola generale stabilisce l'imputazione di questo tipo di reddito in funzione del possesso dell'immobile a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, e nei casi di contitolarità, altresì in relazione alla parte corrispondente al diritto di ciascun soggetto³⁴.

Poiché la nozione di "possesso" dei redditi fondiari, diversamente da quella assunta nella definizione del presupposto del tributo, deve intendersi nell'accezione civilistica, è chiaro che l'applicazione della norma conduce allo stesso risultato, in termini d'imputazione del reddito, cui perviene anche l'adozione del meccanismo fissato per i redditi dei beni in comunione legale³⁵.

Diversamente, per la categoria dei redditi di capitale, non è stabilita alcuna disposizione specifica relativa all'imputazione, anche se si deve presupporre, in senso civilistico, il possesso del reddito di capitale riguardi, il possesso del capitale investito: in tal senso non si sarebbe in presenza di differenze, quanto a imputazione del reddito, tra norma generale e norma speciale sulla comunione legale³⁶.

La problematica appare, invece, più complessa se ci si riferisce alla categoria del reddito d'impresa³⁷, quale il reddito fiscale *all'azienda, coniugale*, che si caratterizza per essere costituita dopo il matrimonio³⁸ ed essere gestita da entrambi i coniugi, reddito da ritenersi derivato dall'esercizio di un'impresa coniugale, essendo la gestione dei coniugi congiunta³⁹.

in AA.VV., Trattato di diritto tributario, diretto da A. Amatucci, IV, I tributi in Italia, Padova, 1994, 84.

³⁴ Artt. 23, comma 1 e 2, e 30, comma 1, DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

³⁵ Interdonato, I redditi fondiari, in AA.VV., Imposta sul reddito delle persone fisiche, I, in Giur. sist. dir. trib., diretta da F. Tesauro, Torino, 1994, 174; Marini, Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili, Milano, 2000, 78.

³⁶ Tosi, L'efficacia fiscale delle convenzioni matrimoniali tra coniugi, in Rass. trib., 1987, I, 186.

³⁷ Fatto eccezione per il caso di reddito agrario.

³⁸ V. art. 179, c.c..

³⁹ Cernigliaro Dini, Aspetti fiscali della riforma del diritto di famiglia, in Dir. prat. trib., 1975, I, 1341-1342; Granelli, Profili civilistici e riflessi tributari del nuovo diritto di famiglia, cit., 1445; Schiavolin, Regime patrimoniale della famiglia ed imposizione reddituale, in AA.VV., Imposta sul reddito delle persone fisiche, I, Giur. sist. dir. trib., diretta da F. Tesauro, Torino, 1994, 106.

In base alla tesi civilistica della natura reale del diritto agli utili e agli incrementi dell'azienda gestita dai coniugi, ma appartenente ad uno dei coniugi prima del matrimonio, anch'essa figura di *azienda coniugalesi* può qualificarsi come reddito d'impresa quello che deriva dall'esercizio di tale altra forma di impresa coniugale.

In tale ipotesi, tuttavia, il reddito d'impresa comune è dato da quella parte del reddito globale collegato agli utili e agli incrementi dell'azienda, in quanto gli altri beni restano di proprietà esclusiva del coniuge che ha costituito l'azienda stessa.

La stessa qualificazione come reddito fiscale d'impresa appare possibile, se si accoglie la tesi civilistica della natura reale del diritto agli utili e agli incrementi, per il reddito connesso all'azienda gestita da entrambi i coniugi, ma acquistata dopo il matrimonio a titolo gratuito, per donazione o successione *mortis causa*, o con il rimpiego di beni personali⁴⁰; chiaramente, agli effetti dell'imputazione del presupposto d'imposta, resta ferma la rilevanza del solo reddito comune, parte di quello globale.

Resta tuttavia da risolvere il problema dell'imputazione.

Muovendo dalla tesi civilistica che esclude una qualificazione come impresa societaria, consegue ai fini tributari l'imputazione del presupposto, in pendenza di matrimonio, in parti eguali fra i coniugi secondo la norma speciale sulla comunione legale⁴¹.

⁴⁰ V. art. 177, comma 2, c.c.

⁴¹ Potito, Soggetto passivo d'imposta, cit., 1244, nt. 57, affermando che in tal caso l'impresa è individuale a pluralità di titolari; Schiavolin, Regime patrimoniale della famiglia ed imposizione reddituale, cit., 110, rilevando come ciascun coniuge debba dichiarare la propria quota di reddito d'impresa, mentre l'obbligo di tenuta della contabilità a fini fiscali grava, pur essendo unica la contabilità perché unica è l'impresa, su entrambi i coniugi. Così l'accertamento non ha carattere unitario, come nei confronti delle società di persone, ma deve essere distintamente emanato nei confronti di ciascun coniuge per la quota di sua spettanza. Conformi anche: Marchetti, Redditi della famiglia, in Guida fiscale italiana, a cura di Fantozzi, Torino, 1976, 459-460; Boria, Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone, cit., 166, pur senza espresso riferimento all'art. 4, testo unico; Nussi, L'imputazione del reddito nel diritto tributario, cit., 348 e 367. In senso contrario, affermando che l'impresa coniugale presenta, rispetto alle organizzazioni a carattere personale, maggiore similarità, ed essendo quindi dell'avviso che il reddito prodotto dall'impresa coniugale non sia imputabile a norma dell'art. 4, lett. a), DPR 29 settembre 1973, n. 597, ma debba essere ripartito in parti eguali fra i due partecipanti in applicazione, per analogia, delle norme sui redditi prodotti in forma associata (art. 5), v.: Granelli, Profili civilistici e riflessi tributari del nuovo diritto di famiglia, cit., 1445, non essendo altrimenti attuabile

Partendo da quest'ultimo schema, anche con il verificarsi della separazione personale o del divorzio e fino alla divisione, limitatamente al reddito comune, l'imputazione sarà per metà a ciascun coniuge.

Allo stesso risultato si potrà giungere sia seguendo la tesi del possesso di reddito come possesso civilistico dell'azienda⁴², sia che si opti per l'accezione tributaria come possesso della fonte, dal momento che, per i redditi d'impresa, esso coincide con lo *status* di imprenditore⁴³ (qualifica che ciascun *partner* riveste, sia che, ancora, si intenda il possesso come materiale disponibilità del reddito)⁴⁴, sia che, infine, si scorga il criterio di

una "dissociazione del procedimento impositivo", posto che il reddito d'impresa è "determinato sulla base di scritture contabili necessariamente uniche, in quanto riferite all'impresa, e non ai soggetti imprenditori". Ma, v. 1446, per la mancanza di riconoscimento di soggettività tributaria all'impresa coniugale agli effetti dell'I-lor, bensì dei singoli coniugi. Si rileva, tuttavia, che l'Autore, nell'escludere l'applicazione della citata disposizione dell'art. 4 sui redditi dei beni comuni ai coniugi, non si riferisce tanto all'ipotesi dell'azienda in comunione legale gestita da entrambi i coniugi, quanto al caso della comunione degli utili e degli incrementi, da qui il rilievo che detto caso riguarda piuttosto il reddito derivante dall'esercizio di un'attività comune e le conclusioni sopra riportate. Per l'applicazione diretta della disposizione sui redditi prodotti in forma associata, muovendo dalla qualificazione societaria dell'impresa coniugale, anche: Cernigliano Dini, *Aspetti fiscali della riforma del diritto di famiglia*, cit., 1340. In giurisprudenza, per l'imputazione del reddito d'impresa ad entrambi i coniugi, in ipotesi di azienda costituita da uno di essi prima del matrimonio e cogestita da entrambi, v.: Comm. trib. centr., sez. XIX, 8 gennaio 1993, n. 56, in *Fisco*, 1993, 8437, che ha tuttavia rigettato il ricorso dei contribuenti, avendo questi omesso di fornire la prova della cogestione. Sulla sussistenza dell'onere della prova a carico del contribuente, ai fini dell'imputazione pro-quota del reddito dell'azienda coniugale, v.: Comm. trib. centr., sez. X, 2 luglio 1985, n. 6485, in *Corr. trib.*, 1985, 2588. In senso conforme: Comm. trib. centr., sez. XIX, 30 gennaio 1988, n. 921, in *Banca dati Quattro codici della riforma tributaria*. Ha deciso che l'onere della prova della cogestione è a carico dell'ufficio finanziario: Comm. trib. II grado Pavia, sez. III, 2 maggio 1988, in *Boll. trib.*, 1988, 1050. Per l'imputazione del reddito a metà tra i coniugi in ipotesi di azienda coniugale cogestita, v. anche: Comm. trib. II grado Napoli, sez. III, 28 settembre 1987, n. 2416, in *Corr. trib.*, 1987, 3345; Comm. trib. centr., sez. XVI, 19 aprile 1988, n. 3567, in *Banca dati Quattro codici della riforma tributaria*.

⁴² Galeotti Flori, *Il possesso del reddito nell'ordinamento dei tributi diretti. Aspetti particolari*, Padova, 1983, 29 e 102; esclude che il possesso sia richiamato nella legge tributaria secondo l'accezione della normativa di diritto privato: Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, cit., 239.

⁴³ Tosi, *La nozione di reddito*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Giur. sist. dir. trib.*, diretta da F. Tesauro, I tomo, Torino, 1994, 47.

⁴⁴ Micheli, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1984, 364 e 366; Potito, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 181.

collegamento nell'esercizio di attività potenzialmente produttive di reddito, poiché entrambi i coniugi esercitano l'attività d'impresa⁴⁵.

16. Presupposto d'imposta e comunione de residuo.

Altro effetto della separazione e del divorzio è dato dalla comunione *de residuo* nella quale ricadono quei beni che non sono stati ancora consumati dal coniuge nella cui esclusiva disponibilità erano precedentemente.

La disciplina fiscale non contiene alcun espresso riferimento alla comunione *de residuo*.

I redditi relativi alla comunione *de residuo* restano estranei all'imputazione pro-quota durante la vita matrimoniale, e fino a che non intervenga la separazione o il divorzio, come naturale conseguenza del regime patrimoniale civilistico di quanto è destinato a ricadere, se non ancora consumato, in questo tipo di comunione eventuale e differita.

Lo stato di contitolarità, qualora si operi nel quadro ricostruttivo civilistico non da tutti condiviso, pone il problema dell'applicabilità del meccanismo d'imputazione pro-quota per i frutti e proventi ricadenti nella comunione *de residuo*.

Rispetto all'ipotesi dei frutti dei beni propri del coniuge, per i proventi dell'attività separata i termini del problema sembrerebbero semplificati dalla presunzione assoluta, d'imputazione esclusiva al coniuge svolgente l'attività, che è stata introdotta per contrastare la pratica di splitting, cioè, l'estensione convenzionale dell'oggetto della comunione legale a questi proventi per eludere la normativa generale sull'imposizione personale progressiva⁴⁶.

⁴⁵ uzzo, Modelli ricostruttivi della forma del tributo, Padova, 1987, 23; Proto, Riflessioni in tema di tassazione dei redditi del nucleo familiare, 1991, I, 809 e 815.

⁴⁶ abet, Disposizioni urgenti in materia fiscale, cit., 1197, poiché "non fa che riaffermare, seppure in modo autoritativo, un risultato ermeneutico al quale ... già doveva condurre una corretta interpretazione della normativa preesistente"; Proto, Riflessioni in tema di tassazione dei redditi del nucleo familiare, cit., 813. Sull'argomento in generale v.: Braccini, Osservazioni sulla rilevanza tributaria dei doveri economici familiari, cit., 1240; la disposizione è stata introdotta con l'art. 26, comma 1, DL 2 marzo 1989, n. 69, conv., con modif., dalla legge 27 aprile 1989, n. 154. Per la decorrenza degli effetti dal 1° gennaio 1988, v.: art. 38, comma 1-

Il carattere assoluto della presunzione impedisce una diversa riferibilità del presupposto d'imposta anche nell'ipotesi in cui i proventi, per la parte non consumata, ricadano nella comunione *de residuo*⁴⁷.

Partendo dalla nozione di possesso come godimento e materiale disponibilità del reddito, si potrebbe tuttavia ritenere che i frutti dei beni propri del coniuge, caduti in comunione *de*

bis, aggiunto in sede di conversione. Con norma d'interpretazione autentica è stato disposto che la stessa presunzione dovesse operare anche ai fini dell'applicazione della previgente disciplina in materia d'imputazione ai coniugi dei redditi dei beni in comunione legale, v.: art. 26, comma 2, DL 2 marzo 1989, n. 69, disponendo, ai fini dell'applicazione dell'art. 4, lett. a), DPR n. 597/1973, che "i proventi dell'attività separata di ciascun coniuge sono a lui imputati in ogni caso per l'intero ammontare".

⁴⁷ La nozione di possesso di reddito rappresentò un secondo polo di dibattito nell'ambito della questione sull'efficacia a fini tributari della comunione convenzionale tra coniugi, quando ancora mancava la relativa disposizione e quella sulla presunzione assoluta. La tesi del possesso come godimento e materiale disponibilità fu in particolare sostenuta da: Comm. trib. I grado di Prato, sez. I, 7 maggio 1985/16 giugno 1985, n. 429, cit., con nota di: Monti, La comunione convenzionale tra coniugi estesa ai redditi personali: conseguenze ai fini della disciplina di diritto tributario, in *Rass. trib.*, 1985, II, 571, che ravvisò un compossesso di reddito nell'immediatezza con cui i proventi erano immessi nella comunione convenzionale. Per la rilevanza tributaria della comunione convenzionale anteriormente all'emanazione del testo unico, v.: Ferrà, Imputazione dei redditi di lavoro immessi nella comunione convenzionale tra coniugi, in *Corr. trib.*, 1985, 2147; Ferrà, La rilevanza fiscale della comunione convenzionale fra i coniugi, in *Corr. trib.*, 1987, 534; Rossi, Implicazioni di natura tributaria della comunione convenzionale tra coniugi, in *Corr. trib.*, 1985, 3355; Salsi, Il professionista può mettere in comunione con il coniuge il proprio reddito di lavoro?, in *Corr. trib.*, 1985, 2651; Moroni, La comunione naturale e l'imposta sul reddito delle persone fisiche, in *Rass. trib.*, 1987, I, 399. In senso contrario: Fanelli, Alcune considerazioni sull'imputazione dei redditi di lavoro immessi nella comunione convenzionale tra coniugi, in *Corr. trib.*, 1985, 2709; Silla di Ciaccia, La comunione convenzionale fra coniugi, la decisione di Prato e l'attuale punto della situazione, in *Corr. trib.*, 1985, 3131. Introdotta la disposizione, alcuni autori ritengono che il riferimento alla comunione convenzionale riguardi solo la diversa quota di attribuzione dei redditi dei beni che sono in comunione legale e non interessi i redditi relativi ai beni diversi da questi, ad es. stipendi dei lavoratori dipendenti, onorari professionali, etc, v.: Casertano, Base imponibile. Coniuge e figli minori. Redditi prodotti in forma associata, in *Fisco*, 1987, 813. In argomento v. anche: V.: Lunelli, Aspetti tributari dei regimi patrimoniali tra coniugi, in *Leg. giur. trib.*, 1980, 1332-1362; Lombardi-Lanteri, Aspetti fiscali dei rapporti patrimoniali nell'ambito della famiglia (1974-giugno 1985), *Rassegna di giurisprudenza*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, II, 972; Pitter, Le obbligazioni tributarie dei coniugi in regime di comunione legale con riferimento alla distinzione tra obbligazioni della comunione e obbligazioni personali, in *Riv. dir. civ.*, 1991, II, 113.

residuo, siano sottoposti ad imputazione pro-quota ai coniugi, come i redditi dei beni in comunione legale.

Tuttavia, se si parte dal requisito di comunanza della fonte, attorno a cui parte della dottrina ha ricostruito l'imputazione plurisoggettiva del reddito prodotto da un solo coniuge, si finisce per escludere l'applicabilità del meccanismo d'imputazione pro-quota ai frutti e ai proventi che ricadono nella comunione *de residuo*, poiché non è ravvisabile alcuno dei titoli di frazionamento della ricchezza prodotta, tipizzati o dalla contitolarità di diritti reali su beni, oppure dall'esercizio in comune di un'attività: in definitiva, sono i frutti, a ricadere in comunione, e non i relativi beni-fonte, così come i proventi ad esservi immessi, ma senza che l'attività sia congiunta: in conclusione, non può esservi imputazione plurisoggettiva di questi redditi pur se ricadono in comunione *de residuo*⁴⁸.

Si può rilevare, inoltre, come frutti e proventi costituiscano redditi già assoggettati a tassazione (o che dovevano esserlo o meno) in epoca antecedente per un presupposto d'imposta realizzato dal coniuge che ne aveva la piena disponibilità; per cui al momento e per la parte in cui ricadono nella comunione *de residuo* hanno perso la loro caratteristica di "nuova ricchezza", avendo accresciuto il patrimonio del coniuge di cui fanno ormai parte, non potendo, nel caso ritenersi realizzato alcun nuovo presupposto.

Dato che il presupposto è lo stesso, si dorà applicare il divieto di doppia imposizione, in quanto, non è possibile in materia di imposte dirette, sottoporre ad imposta lo stesso presupposto nei confronti sia dello stesso soggetto, sia di soggetti distinti.

Ne consegue, che qualora si ammettesse l'assoggettamento ad imposta in capo all'altro coniuge dei frutti e dei proventi al momento in cui ricadono nella comunione *de residuo*, si

⁴⁸ abet, Confusione nell'anti-elusione, cit., 1284; Tosi, L'efficacia fiscale delle convenzioni matrimoniali tra coniugi, cit., 187-188; Tosi, Considerazioni sul regime fiscale della famiglia: discriminazioni ai danni delle famiglie monoreddito, prospettive di riforma e problematiche di ordine costituzionale, in Rass. trib., 1988, I, 363-365; in giurisprudenza per la tesi che, con riguardo allo svolgimento di un'attività professionale "strettamente personale", il reddito sia imputabile solo al coniuge che esercita l'attività, mentre all'altro sia attribuibile solo l'utilizzo, il consumo e l'impiego del reddito, v.: Comm. trib. II grado di Firenze, sez. III, 29 ottobre 1986, n. 1198, cit., 616.

verificherebbe una doppia imposizione⁴⁹: si può quindi escludere, che frutti e proventi caduti in comunione *de residuo* siano suscettibili d'imputazione pro-quota ai coniugi.

Per quanto riguarda i beni destinati all'esercizio dell'impresa di uno dei coniugi costituita dopo il matrimonio e gli incrementi dell'impresa costituita anche precedentemente, occorre muovere dalla premessa che l'impresa è individuale, ovvero, l'attività imprenditoriale è intrapresa e gestita da un solo coniuge e ad essa l'altro resta completamente estraneo.

All'ipotesi dell'impresa individuale è assimilabile quella della partecipazione di un coniuge in società personale con assunzione di responsabilità illimitata, in quanto la partecipazione è qui strumentale all'esercizio dell'attività economica: mentre tale partecipazione è oggetto di comunione *de residuo*, diversamente ricade in comunione legale quella che comporta assunzione di mera responsabilità limitata da parte del socio⁵⁰.

Dal punto di vista fiscale l'immissione in comunione *de residuo* dell'azienda o degli incrementi, o della partecipazione societaria, pone il problema della qualificazione di tale fatto come fattispecie di realizzo di plusvalenze con riguardo al coniuge che aveva anteriormente l'esclusiva disponibilità dei beni.

Se la comproprietà dell'altro coniuge sui beni (o sui soli incrementi) subentra al verificarsi della separazione o del divorzio, secondo la tesi civilistica prevalente, diversa sarà la normativa tributaria applicabile nell'ipotesi di beni di primo grado, oppure

⁴⁹ V.: art. 127, DPR 22 dicembre 1986, n. 917; art. 67, DPR 29 settembre 1973, n. 600. Hanno ritenuto manifestamente ingiustificata una doppia imposizione: Marchetti, Redditi della famiglia, cit., 457; Napolitano, Art. 4, cit., 58; Fantozzi, Regime tributario, in La comunione legale, a cura di Bianca, II, Milano, 1989, 1094; Schiavolin, Regime patrimoniale della famiglia ed imposizione reddituale, cit., 100.

⁵⁰ Comm. trib. centr., sez. VI, 12 giugno 1992, n. 4049, in Comm. trib. centr., 1992, I, 519; conforme: Comm. trib. centr., sez. VI, 13 giugno 1992, n. 4101, in Rep. gen. ann. Foro it., 1992, 2674, Redditi (Imposte), n. 331 (mass.); Comm. trib. I grado di Macerata, sez. I, 16 gennaio 1990/2 marzo 1990, n. 93, in Rass. trib., 1990, II, 772; Comm. trib. II grado di Forlì, sez. V, 30 giugno 1987, n. 223, in Dir. prat. trib., 1988, II, 15. In senso contrario, ammettendo l'imputazione del reddito da partecipazione ad una snc, di cui era socio un coniuge, anche all'altro, v.: Comm. trib. I grado di Torino, sez. VII, 9 dicembre 1985, n. 17826, in Dir. prat. trib., 1988, II, 18, con nota critica di: Sanguineti, Partecipazioni sociali e comunione legale tra i coniugi, ivi, 15; Comm. trib. I grado di Treviso, sez. IV, 17 maggio 1988/28 settembre 1988, n. 1663, in Rass. trib., 1990, II, 64.

di secondo grado appartenenti al patrimonio personale del coniuge.

Per le partecipazioni allocate nel patrimonio d'impresa si ricade invece nella prima ipotesi, in quanto tali beni di secondo grado diventano parte del complesso aziendale o sono comunque soggette al regime fiscale dei beni d'impresa.

Riguardo invece, all'ipotesi della partecipazione, appartenente al patrimonio personale del coniuge, che ricade in comunione *de residuo*, questa deve ritenersi vicenda non produttiva di plusvalori tassabili, né in quanto redditi di capitale, né diversi.

Nella diversa ipotesi dei beni d'impresa e dei relativi incrementi si può ritenere, con riguardo alle regole civilistiche d'iscrizione in bilancio, che alla parziale perdita di proprietà da parte dell'imprenditore debba conseguire la riduzione delle relative voci di bilancio per la quota di comproprietà dell'altro coniuge.

La non iscrizione in bilancio della quota di proprietà del coniuge non imprenditore discende dall'applicazione del criterio base, secondo cui è in funzione del potere dell'imprenditore di disporre degli elementi patrimoniali destinati all'esercizio dell'impresa che si identificano quelli iscrivibili in bilancio.

Il criterio accolto è dunque, quello della sottoposizione del bene al potere esclusivo del soggetto che redige il bilancio, inteso come potere di escludere terzi dall'incidere su tale bene.

In definitiva, non fanno parte del patrimonio di bilancio, beni la cui disponibilità per l'esercizio dell'impresa è assicurata solo di fatto all'imprenditore, oppure è garantita da un diritto di utilizzazione economica fondato su vincoli obbligatori: non sono, cioè, iscrivibili beni se non sulla base del diritto reale di proprietà⁵¹.

La legislazione fiscale, individua come fattispecie di realizzo di plusvalenze, l'ipotesi di destinazione dei beni al consumo

⁵¹ Colombo, *Il bilancio d'esercizio. Strutture e valutazioni*, Padova, 1987, 115 e 117, ove anche riferimenti alla corrente di pensiero della dottrina germanica che ritiene sufficiente, per l'iscrizione del bene nel patrimonio di bilancio, non la proprietà in senso tecnico giuridico, ma l'appartenenza economica pur solo sulla base di rapporti obbligatori; v. anche: Colombo, *Il bilancio d'esercizio*, in *Trattato delle società per azioni*, diretto da Colombo e Portale, *Bilancio d'esercizio e consolidato*, 7*, Torino, 1994, 176.

personale o familiare dell'imprenditore o a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

La dottrina prevalente, riconoscere alla disposizione un esteso ambito applicativo, favendovi rientrare qualsiasi ipotesi nella quale si verifichi un fenomeno di oggettiva sottrazione del bene all'impresa e al suo regime, ovvero tutte quelle fuoriuscite dal ciclo impositivo che altrimenti avverrebbero senza assoggettamento a tributo⁵².

*In particolare, la disposizione è applicabile non solo con riferimento ai singoli beni, ma anche con riguardo all'intera massa patrimoniale dell'impresa*⁵³.

Altra è l'ipotesi del trasferimento di azienda ai familiari per atto gratuito, che non costituisce invece fattispecie di realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa, assunta nei riguardi del familiare ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti già nei confronti del dante causa⁵⁴.

Dal momento che questa seconda fattispecie ha come suoi presupposti sia il trasferimento di beni formanti un complesso o un ramo aziendale, e non singoli beni, sia la prosecuzione dell'attività d'impresa da parte del familiare beneficiario, la soluzione al problema posto può dipendere anche dalla destinazione imprenditoriale o meno che l'azienda assuma nei riguardi del coniuge che diventa comproprietario, e sempre che si ritenga applicabile la disposizione anche nel caso in cui il trasferimento della proprietà dell'azienda non sia totale, ma parziale⁵⁵.

Sulla base di tali presupposti, se l'azienda, mantiene anche presso l'altro coniuge la qualità di complesso di beni sottoposti al regime dell'impresa, ovvero se anche questo soggetto inizia ad esercitare l'attività commerciale in cogestione con l'altro coniuge comproprietario, alla ricaduta dell'azienda stessa in

⁵² Falsitta, La tassazione delle plusvalenze e delle sopravvenienze nelle imposte sui redditi, Padova, 1978, 58; Miccinesi, Le plusvalenze d'impresa. Inquadramento teorico e profili ricostruttivi, Milano, 1993, 160.

⁵³ Miccinesi, I componenti positivi del reddito d'impresa. Ricavi, plusvalenze, sopravvenienze, dividendi ed interessi, in AA.VV., Imposta sul reddito delle persone fisiche, II, Giur. sist. dir. trib., diretta da F. Tesauro, 1994, 647.

⁵⁴ V.: art. 54, comma 5, DPR22 dicembre 1986, n. 917.

⁵⁵ Negano che la disposizione sia applicabile a "cessioni di quote di aziende": Leo-Monacchi-Schiavo, Le imposte sui redditi nel testo unico, I, Milano, 1999, 822.

comunione *de residuo* può essere applicabile la normativa di neutralità fiscale.

La disposizione risponde ad una *ratio*, di devoluzione non onerosa del patrimonio aziendale ai familiari e quindi di una mancanza di monetizzazione atta a subire il prelievo tributario, cui è del tutto connaturale anche l'ipotesi del trasferimento di parte del diritto di proprietà al coniuge per scioglimento della comunione legale.

Si ricadrebbe in tale ipotesi nella figura dell'impresa individuale a pluralità di titolari, con imputazione del presupposto d'imposta per metà a ciascun soggetto in relazione all'intero reddito d'impresa, ovvero, nel caso di immissione dei soli incrementi nella comunione *de residuo*, di quella parte di esso che è reddito comune.

Se, diversamente, non vi fosse svolgimento di attività d'impresa da parte del coniuge che diventa contitolare, è difficile escludere la vicenda dalla fattispecie di realizzo dei beni destinati al consumo familiare dell'imprenditore o a finalità extraimprenditoriali.

La tesi secondo cui la configurabilità di una di tali ipotesi sarebbe da escludersi, poiché non si verifica alcun mutamento di destinazione⁵⁶, può essere accolta solo se si ritiene che il diritto del coniuge sia personale, e non reale.

Infatti, stante la premessa che il coniuge che acquisisce il diritto non prosegue nell'attività d'impresa, il prodursi di uno stato di contitolarità determina inevitabilmente un parziale mutamento di destinazione dei beni d'impresa e dei relativi incrementi⁵⁷, di cui è un riflesso anche l'estromissione, pro-quota, dal patrimonio di bilancio⁵⁸.

⁵⁶ Nussi, L'imputazione del reddito nel diritto tributario, cit., 358.

⁵⁷ Stevanato, Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario, Padova, 1994, 184.

⁵⁸ Comm. trib. centr., sez. XIV, 12 luglio 1989/28 dicembre 1989, n. 8405, 1991, II, 864, con nota di: Zaniboni, Beni relativi all'impresa e comunione legale: alternative Iva-Registro, ivi, 866; Comm. trib. centr., sez. XVI, 12 luglio 1991/19 novembre 1991, n. 7866, 1992, II, 292. In senso contrario, ritenendo l'operazione interamente assoggettabile ad iva, v.: Comm. trib. centr., sez. VI, 11 novembre 1991/22 gennaio 1992, n. 431, in Dir. prat. trib., 1992, II, 469; Comm. trib. centr., sez. VI, 9 marzo 1993/12 maggio 1993, n. 1835, 1993, II, 825; Comm. trib. centr., sez. XXIV, 27 ottobre 1994/4 novembre 1994, n. 3623, 1995, II, 209. Per l'integrale assoggettamento ad imposta di registro, in un caso, tuttavia, in cui è stata

17. Solidarietà tributaria e coniugi separati.

Nell'ipotesi di dichiarazione dei redditi congiunta tra coniugi vigr, (IRPEF) il principio della solidarietà per il pagamento dell'imposta, soprattasse, pene pecuniarie e interessi iscritti a ruolo a nome del marito⁵⁹.

A decorrere dal 1° gennaio 1999⁶⁰ e, dal 1° gennaio 2002 limitatamente al modello 730⁶¹ i coniugi, non legalmente ed effettivamente separati, non possono più presentare su unico modello la dichiarazione dei propri redditi, ne consegue, che anche il principio della solidarietà resta temporalmente limitato

Nell'ipotesi di separazione legale o di divorzio, il rimborso del credito Irpef, risultante da una precedente dichiarazione congiunta, poteva essere attribuito, per la quota di sua competenza, a ciascun coniuge personalmente.

Il coniuge che intendesse avvalersi di tale opportunità doveva dare comunicazione scritta all'ufficio finanziario, al quale è stata presentata la dichiarazione congiunta, della separazione legale o del divorzio sopravvenuti⁶².

Nell'ipotesi di dichiarazione congiunta dei coniugi ricorre, in termini tecnici, la figura dell'obbligazione solidale, cioè, vi sono più soggetti tenuti in solido ad adempiere l'obbligazione tributaria⁶³, tale ipotesi è detta *di solidarietà tributaria dipendente*, e propriamente della figura del *responsabile d'imposta*, si avrà quindi, un obbligato principale che ha posto in essere il

esclusa l'appartenenza dell'immobile al patrimonio d'impresa del coniuge, v.: Comm. trib. centr., sez. VI, 30 settembre 1996/11 febbraio 1997, n. 43, 1997, II, 63.

⁵⁹ V.: art. 17, comma 5, legge 13 aprile 1977, n. 114.

⁶⁰ V.: art. 9, comma 6, DPR 22 luglio 1998, n. 322, che ha disposto l'abrogazione dell'art. 17, comma 1, legge 13 aprile 1977, n. 114.

⁶¹ La possibilità di presentare dichiarazione congiunta per i possessori di redditi di lavoro dipendente e assimilato (mod. 730), prevista dall'art. 6, DPR 22 luglio 1998, n. 322, non sussiste più, a decorrere dal 1° gennaio 2002, a seguito dell'abrogazione del cit. art. 6 disposta dall'art. 7, DPR 7 dicembre 2001, n. 435. Per la decorrenza sopra indicata, v. art. 19, comma 1, del provvedimento abrogativo.

⁶² V.: art. 30, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241; Min. fin., Circ. 3 settembre 1998, n. 211/E, in Boll. trib., 1998, 1395.

⁶³ Miccinesi, Solidarietà nel diritto tributario, in Dig. comm., XIV, Torino, 1997, 445; Tesauro, Istituzioni di diritto tributario, I, cit., 102.

presupposto del tributo ed un obbligato dipendente, denominato responsabile d'imposta⁶⁴, che non ha partecipato alla realizzazione del presupposto, ma è tuttavia obbligato in solido perché ha posto in essere una fattispecie collaterale⁶⁵.

L'estraneità del responsabile d'imposta, che ha comunque capacità contributiva, alla realizzazione del presupposto imponibile, è elemento diversificante questa figura in rapporto alla più ampia categoria delle obbligazioni solidali dipendenti⁶⁶.

Per il coniuge, quindi, la solidarietà dipendente costituisce il *pendant*⁶⁷ della possibilità di usufruire, tramite la dichiarazione congiunta e la connessa liquidazione unitaria del tributo, delle ritenute a titolo d'acconto e dei crediti d'imposta dell'altro coniuge, evitando così ulteriori versamenti diretti.

Della disposizione sulla solidarietà tributaria dei coniugi è stata sollevata questione di legittimità costituzionale con riferimento ai parametri del principio di uguaglianza (art. 3) e del principio di capacità contributiva (art. 53).

Con riguardo all'art. 3 Cost., per l'ingiustificato diverso trattamento, a parità di posizione contributiva, tra coniugi che hanno presentato dichiarazione congiunta, con responsabilità solidale di ciascuno di essi anche per i debiti fiscali dell'altro, e coniugi che hanno presentato una distinta dichiarazione, rispondendo ciascuno solo dei debiti propri.

Con riguardo al secondo all'art. 53 Cost., perché si pongono oneri contributivi a carico di uno dei coniugi prescindendo del tutto dalla sua effettiva capacità, dovendo egli, per il vincolo della solidarietà, rispondere di beni e di redditi dell'altro, dei quali, tuttavia, non ha la disponibilità.

La Corte ha dichiarato, per entrambi i profili, manifestamente non fondata la questione di legittimità costituzionale, motivando, con riferimento al principio di uguaglianza, che la ragionevolezza della disparità di trattamento discende dall'essere rimessa ai coniugi la libera scelta di avvalersi dell'uno o dell'altro sistema attraverso la presentazione o meno della dichiarazione

⁶⁴ V.: art. 64, comma 3, DPR 29 settembre 1973, n. 600.

⁶⁵ Tesauro, Istituzioni di diritto tributario, I, cit., 103 e 110.

⁶⁶ Falsitta, Manuale di diritto tributario, Parte generale, cit., 301.

⁶⁷ Russo, Manuale di diritto tributario, Milano, 1996, 173 e 175.

congiunta, con i conseguenti vantaggi o oneri ad essa connessi; motivando, invece, con riferimento al principio di capacità contributiva, come esso non escluda che la legge possa stabilire prestazioni tributarie solidali a carico, oltre che del debitore principale, anche di altri soggetti, comunque non estranei alla posizione giuridica cui inerisce il rapporto tributario⁶⁸.

I coniugi legalmente ed effettivamente separati sono comunque interessati, allorché la separazione intervenga in un momento successivo alla dichiarazione congiunta, da quelli che costituiscono gli aspetti più delicati dell'istituto della solidarietà tributaria dei coniugi a questa dichiarazione connesso, in particolare dal problema dell'efficacia degli atti di accertamento o di riscossione nei confronti del soggetto coobbligato dipendente cui non siano notificati⁶⁹.

La disciplina, prevede che la notifica della cartella di pagamento dell'imposta iscritta a ruolo sia eseguita nei confronti del marito e che, sempre a quest'ultimo, siano notificati gli accertamenti in rettifica effettuati a nome di entrambi i coniugi⁷⁰.

Vi è per ciò la facoltà di notificare con riguardo a tali ipotesi anche solo al marito.

⁶⁸ Corte cost., 22 ottobre 1987, n. 316 (ord.), in *Fisco*, 1987, 6819; sui due principi enunciati dalla Corte ragionevolezza della disparità di trattamento ricollegabile ad una libera scelta dei contribuenti e inesistenza di contrasto con il principio di capacità contributiva delle obbligazioni tributarie solidali, purché imposte a soggetti non estranei alla posizione giuridica cui inerisce il rapporto tributario v.: Schiavolin, Il "New deal" della Corte costituzionale (*Rassegna di giurisprudenza*), in *Rass. trib.*, 1988, II, 512 e 515; la questione di legittimità costituzionale della disposizione dell'art. 17, comma 5, legge n. 114/1987, è stata dichiarata manifestamente infondata anche da: Corte cost., 10 aprile 1989/12 aprile 1989, n. 184, in *Rass. trib.*, 1989, II, 721, perché identica a quella già dichiarata tale con ordinanza n. 316/1987, non avendo il giudice a quo prospettato nuove o diverse argomentazioni rispetto a quelle già affrontate nel precedente giudizio di costituzionalità; così anche: Corte cost., 10 marzo 1988, n. 201 (ord.), in *Comm. trib. centr.*, 1988, II, 338; Corte cost., 29 aprile 1991, n. 187 (ord.), in *Giur. cost.*, 1991, II, 1506; Corte cost., 26 febbraio 1998, n. 36 (ord.), in *Giur. cost.*, 1998, II, 219.

⁶⁹ Cfr.: art. 34, comma 1, DPR 29 settembre 1973, n. 602; la Corte, cui era stata posta la questione di legittimità denunziandosi tale disposizione sulla solidarietà, rilevò al riguardo come la sopravvenuta incostituzionalità dell'istituto del cumulo avesse privato di rilevanza anche tale questione, risultante per ciò inammissibile, v.: Corte cost., 26 febbraio 1981, n. 36, in *Giur. imp.*, 1981, 392.

⁷⁰ V.: art. 17, comma 3 e 4, legge 13 aprile 1977, n. 114.

Per quanto riguarda la cartella di pagamento, occorre distinguere a seconda della disciplina applicabile, essendo sovrapposta la legge di riforma della riscossione.

Dunque, ai ruoli resi esecutivi antecedentemente al 1° luglio 1999 è ancora applicabile la disposizione, nel testo vigente prima della riforma, in virtù della quale la notifica dell'avviso di mora deve essere effettuata anche al coobbligato solidale prima dell'esecuzione nei suoi confronti, ferma restando la notifica della cartella di pagamento al solo marito⁷¹.

Per gli altri ruoli, non essendo più prevista la notifica dell'avviso di mora prima dell'inizio dell'espropriazione forzata - quest'ultima deve essere, infatti, preceduta dalla notifica di un avviso, che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni, solo nell'ipotesi in cui l'espropriazione stessa non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento⁷² è stabilita la notifica della cartella di pagamento, a cura del concessionario della riscossione, al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti del quale procede⁷³.

La c.d. supersolidarietà ovvero, il prodursi degli effetti dell'atto di accertamento o di riscossione nei confronti del coobbligato cui l'atto stesso non sia stato notificato, è stata ritenuta da tempo incostituzionale, poiché lesiva del diritto di difesa del coobbligato che non è posto nella condizione di venire a conoscenza dell'atto stesso e quindi di contestarlo giudizialmente.

Allo stesso modo, non si ritiene ammissibile che al coobbligato dipendente si estendano gli effetti di un atto di accertamento o di riscossione emesso nei confronti del coobbligato principale, senza che il primo ne possa contestare i presupposti.

⁷¹ V.: art. 36, comma 2-bis, D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, con particolare richiamo alle disposizioni degli artt. 25, cartella di pagamento, e 46, avviso di mora, DPR 29 settembre 1973, n. 602, nel testo vigente prima del 1° luglio 1999; oltre che ai ruoli resi esecutivi antecedentemente a questa data, le suddette disposizioni nel testo previgente sono applicabili anche ai ruoli che, fino al 30 settembre 1999, sono formati e resi esecutivi secondo le disposizioni in vigore al 30 giugno 1999.

⁷² V.: art. 50, comma 2, DPR 29 settembre 1973, n. 602, come sostituito dall'art. 16, D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46.

⁷³ V.: art. 25, DPR 29 settembre 1973, n. 602, come sostituito dall'art. 11, D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46.

In ordine alle disposizioni che stabiliscono, in caso di dichiarazione congiunta, la notifica al solo marito della cartella di pagamento e dell'accertamento in rettifica è stata posta la questione di legittimità costituzionale, antecedentemente alla riforma della disciplina sulla riscossione, con riferimento sia al diritto di difesa (art. 24), sia al principio di parità fra i coniugi (art. 29).

La Corte ha ritenne la questione, infondata, potendo essere superata mediante un'interpretazione adeguatrice della normativa.

In particolare, sotto il profilo della violazione del principio di parità innrelazione al riflesso della mancanza, da parte della moglie, della possibilità di tutelare i propri diritti, essendo le notifiche effettuate solo al marito, il giudice costituzionale ha rilevato come tutte le norme ponenti responsabilità a carico di soggetti dell'ordinamento, salvo che non escludano espressamente la possibilità di agire in giudizio, di palese illegittimità costituzionale, devono essere interpretate nel senso che sia data la possibilità al soggetto onerato di avvalersi della tutela giurisdizionale prevista dall'art. 24 Cost. come diritto inviolabile.

Nel casi di specie, nulla, vieta che la moglie, chiamata a rispondere in via solidale, che possa tutelare i propri diritti dinanzi al giudice competente entro i termini decorrenti dall'avviso di mora nei propri confronti, nel caso in cui venga per la prima volta, attraverso tale notifica, a legale conoscenza della pretesa avanzata dall'amministrazione finanziaria in via solidale e ciò, eventualmente, anche per contestare nel merito l'obbligazione tributaria del coniuge, proponendo, attraverso l'impugnativa dell'avviso di mora, gravame avverso l'accertamento operato nei confronti del marito⁷⁴.

La questione di legittimità costituzionale è stata sollevata anche per l'ipotesi specifica che la moglie, successivamente alla dichiarazione congiunta dei redditi, si sia legalmente ed

⁷⁴ Corte cost., 12 aprile 1989, n. 184, cit.; anche la giurisprudenza della Cassazione tende ad affermare il principio per cui, una volta che sia garantita alla moglie la tutela dei propri diritti a decorrere dalla notifica dell'avviso di mora, non vi è alcuna violazione del suo diritto di difesa, v.: Cass., sez. trib., 20 giugno 2000, n. 8335, in *Sett. giur.*, 2000, II, 1678 (mass.); Cass., sez. trib., 7 luglio 2000, n. 9144, in *Banca Dati Quattro codici della riforma tributaria*; Cass., sez. trib., 7 luglio 2000, n. 9145, in *Banca Dati Quattro codici della riforma tributaria*.

effettivamente separata dal marito, sempre con riguardo alla disciplina antecedente la riforma della riscossione.

La Commissione remittente, oltre a censurare la disposizione sulla notifica della cartella di pagamento al solo marito in quanto lesiva del principio di uguaglianza tra i coniugi parametro con riferimento al quale la Corte esclude la sindacabilità, ribadendo il principio già affermato nei precedenti giudizi denuncia anche la violazione del diritto di difesa della moglie, coobbligata in solido, la quale, non essendo destinataria della notifica dei precedenti atti impositivi, sarebbe posta, nell'ipotesi di separazione personale dei coniugi intervenuta successivamente alla dichiarazione congiunta dei redditi, nell'impossibilità di conoscere gli atti medesimi.

Tuttavia, anche in relazione all'addotta violazione del diritto di difesa, la Corte costituzionale ha ritenuto che non sussista alcuna valida ragione per discostarsi dall'interpretazione adeguatrice già prospettata nel precedente sindacato, aggiungendo, come specifica motivazione, che la tutela dei diritti della moglie non può ritenersi esclusa o vanificata, in ipotesi di separazione personale dei coniugi successiva alla dichiarazione congiunta, da un presunto atteggiamento non collaborativo del marito, derivante da uno stato di conflittualità tra i coniugi ed ostativo della conoscenza in capo alla moglie dell'atto alla stessa non notificato.

Anche prescindendo dal carattere ipotetico della situazione conflittuale prospettata dal giudice *a quo*, la moglie separata può richiedere ed ottenere dall'amministrazione finanziaria il provvedimento non notificato ed acquisire in tal modo piena conoscenza del contenuto dello stesso⁷⁵.

Diversamente, la Cassazione, ha ritenuto che, se i coniugi sono legalmente ed effettivamente separati, non quindi se lo sono solo di fatto, l'avviso di accertamento debba essere per legge notificato a pena di nullità ad entrambe le parti, risultando

⁷⁵ Corte cost., 12 aprile 1989, n. 184, cit.; anche la giurisprudenza della Cassazione tende ad affermare il principio per cui, una volta che sia garantita alla moglie la tutela dei propri diritti a decorrere dalla notifica dell'avviso di mora, non vi è alcuna violazione del suo diritto di difesa, v.: Cass., sez. trib., 20 giugno 2000, n. 8335, in Sett. giur., 2000, II, 1678 (mass.); Cass., sez. trib., 7 luglio 2000, n. 9144, in Banca Dati Quattro codici della riforma tributaria; Cass., sez. trib., 7 luglio 2000, n. 9145, in Banca Dati Quattro codici della riforma tributaria.

diversamente nulla la successiva notificazione dell'avviso di mora⁷⁶.

Anche se il principio espresso è identico a quello espresso dalla Corte Costituzionale nei due giudizi, ritenendo che la moglie può contestare i presupposti su cui si fonda l'avviso di mora, del quale è venuta a conoscenza legale, per la prima volta, con la relativa notifica, non può porsi in evidenza la differenza tra l'ipotesi della moglie separata, non più, coabitante con il marito, rispetto a quella della moglie non separata che, vivendo con lui, ha avuto conoscenza, non legale, ma di fatto, e fino a prova contraria, della notifica avvenuta nei confronti di questo.

La previsione legislativa che la notifica sia effettuata solo al marito è, infatti, da leggersi in relazione allo stato di coabitazione che il rapporto coniugale presuppone, quindi, fino a prova contraria, la moglie viene di fatto a conoscenza della notifica perché questa avviene presso la casa coniugale.

Nel caso di separazione, sotto questo profilo della presunzione di coabitazione, plausibile solo in costanza di matrimonio, sembra sussistere una ingiustificata disparità di trattamento a scapito della moglie separata.

Bisogna, poi considerare che l'avviso di mora, nel sistema antecedente alla riforma della riscossione, preludeva, con un brevissimo termine di cinque giorni, all'esecuzione forzata, rendendo in concreto inefficaci quegli strumenti che l'ordinamento pur prevedeva per ottenere la sospensione della riscossione e dell'esecuzione⁷⁷.

⁷⁶ Cass., sez. I, 13 luglio 1999, n. 7393, cit.

⁷⁷ È stata sollevata la questione di illegittimità costituzionale della disposizione dell'art. 52, DPR 29 settembre 1973, n. 602 (nel testo vigente anteriormente alle modifiche apportate dall'art. 16, D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46) nella parte in cui non darebbe "rilievo", in violazione degli artt. 3, 29, 31, 41 e 47, alla presunzione di esistenza della comunione legale sui beni mobili che si trovano nella casa coniugale, in caso di opposizione di terzo proposta dal coniuge in regime di comunione avverso l'esecuzione forzata mobiliare esattoriale, promossa sui beni esistenti nella casa coniugale, a carico dell'altro coniuge, per un debito del quale quest'ultimo deve rispondere in via esclusiva. La Corte costituzionale ha dichiarato non fondata la questione, v. Corte cost., 19 dicembre 2001/28 dicembre 2001, n. 436, in *Rass. trib.*, 2002, 316, con nota critica di: Marini, *Opposizione di terzo all'esecuzione esattoriale e comunione legale fra coniugi*, *ivi*, 323.

La nuova disciplina, ha eliminato l'avviso di mora, se non decorso un anno dalla notifica della cartella di pagamento senza che sia iniziata l'esecuzione.

La cartella di pagamento deve, oggi, essere notificata al coobbligato solidale e, poiché il procedimento esecutivo può iniziare quando è inutilmente decorso il termine di sessanta giorni dalla notifica stessa.

Rispetto al passato, è quindi maturata una maggior tutela del diritto di difesa della moglie, avendo a disposizione un maggior lasso di tempo per sospendere la riscossione o l'esecuzione.

18. Responsabilità ed obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci (art. 36).

I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori **rispondono in proprio** del pagamento delle imposte se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti⁷⁸; lo stesso vale per gli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente qualora non abbiano provveduto alla nomina dei liquidatori⁷⁹.

I soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli **ultimi due periodi** di imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, **sono responsabili del pagamento dell'imposte** dovute dai soggetti nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile.

⁷⁸ Modifica introdotta l' articolo 28, comma 5, lettera a), del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175

⁷⁹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate 19 febbraio 2015, n. 6/E

Il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria⁸⁰.

Le responsabilità in commento sono estese agli amministratori che hanno compiuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili; tale responsabilità, deve essere accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600⁸¹, accertamento, avverso il quale è ammesso ricorso

⁸⁰ Modifica introdotta dall' articolo 28, comma 5, lettera b), del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175

⁸¹ La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, con le seguenti modifiche:

a) la notificazione è eseguita dai messi comunali ovvero dai messi speciali autorizzati dall'ufficio [delle imposte];

b) il messo deve fare sottoscrivere dal consegnatario l'atto o l'avviso ovvero indicare i motivi per i quali il consegnatario non ha sottoscritto;

b-bis) se il consegnatario non è il destinatario dell'atto o dell'avviso, il messo consegna o deposita la copia dell'atto da notificare in busta che provvede a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso. Sulla busta non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto. Il consegnatario deve sottoscrivere una ricevuta e il messo dà notizia dell'avvenuta notificazione dell'atto o dell'avviso, a mezzo di lettera raccomandata;

c) salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario;

d) è in facoltà del contribuente di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel Comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano. In tal caso l'elezione di domicilio deve risultare espressamente da apposita comunicazione effettuata al competente ufficio a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento ovvero in via telematica con modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate;

e) quando nel Comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 del codice di procedura civile, in busta chiusa e sigillata, si affigge nell'albo del Comune e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione;

e-bis) è facoltà del contribuente che non ha la residenza nello Stato e non vi ha eletto domicilio ai sensi della lettera d), o che non abbia costituito un rappresentante fiscale, comunicare al competente ufficio locale, con le modalità di cui alla stessa lettera d), l'indirizzo estero per la notificazione degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano; salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione degli avvisi o degli atti è eseguita mediante spedizione a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento;

secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636. Per la fattispecie è applicabile il primo comma dell'art. 39⁸².

La responsabilità fiscale del liquidatore di una società di capitali prevista dall'art. 36 d.P.R. n. 602 del 1973, avendo natura civilistica, si prescrive nel termine ordinario di dieci anni che decorrono dal momento in cui il liquidatore presenta la dichiarazione sulla base del bilancio finale della

f) le disposizioni contenute negli articoli 142, 143, 146, 150 e 151 del codice di procedura civile non si applicano.

L'elezione di domicilio [non risultante dalla dichiarazione annuale] ha effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della data di ricevimento delle comunicazioni previste alla lettera d) ed alla lettera e-bis) del comma precedente.

Le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo [non risultanti dalla dichiarazione annuale] hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal trentesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica, o per le persone giuridiche e le società ed enti privi di personalità giuridica, dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione da parte dell'ufficio della dichiarazione prevista dagli articoli 35 e 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ovvero del modello previsto per la domanda di attribuzione del numero di codice fiscale dei soggetti diversi dalle persone fisiche non obbligati alla presentazione della dichiarazione di inizio attività IVA. [Se la comunicazione è stata omessa la notificazione è eseguita validamente nel Comune di domicilio fiscale risultante dall'ultima dichiarazione annuale].

Salvo quanto previsto dai commi precedenti ed in alternativa a quanto stabilito dall'articolo 142 del codice di procedura civile, la notificazione ai contribuenti non residenti e' validamente effettuata mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera rilevato dai registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero o a quello della sede legale estera risultante dal registro delle imprese di cui all'articolo 2188 del codice civile. In mancanza dei predetti indirizzi, la spedizione della lettera raccomandata con avviso di ricevimento e' effettuata all'indirizzo estero indicato dal contribuente nelle domande di attribuzione del numero di codice fiscale o variazione dati e nei modelli di cui al terzo comma, primo periodo. In caso di esito negativo della notificazione si applicano le disposizioni di cui al primo comma, lettera e).

La notificazione ai contribuenti non residenti e' validamente effettuata ai sensi del quarto comma qualora i medesimi non abbiano comunicato all'Agenzia delle entrate l'indirizzo della loro residenza o sede estera o del domicilio eletto per la notificazione degli atti, e le successive variazioni, con le modalita' previste con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate. La comunicazione e le successive variazioni hanno effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione.

Qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto .

⁸² Le disposizioni in commento si applicano alle sole imposte sui redditi (art. 19, d.lg. 26 febbraio 1999, n. 46).

liquidazione in esecuzione del quale sono assegnati beni o denaro ai soci pretermettendo le ragioni del Fisco. Inoltre NEL CASO IN CUI LA SOCIETÀ DI CAPITALI VENGA CANCELLATA DAL REGISTRO DELLE IMPRESE, NON COSTITUISCE IDONEO ATTO INTERRUPTIVO DELLA PRESCRIZIONE DELLA RESPONSABILITÀ FISCALE DEL LIQUIDATORE LA NOTIFICAZIONE DI UN PROVVEDIMENTO IMPOSITIVO POSTO CHE L'ESTINZIONE DELLA SOCIETÀ (ANTE ART. 28 D.LG. N. 175 DEL 2014) DETERMINA IPSO JURE, AL MOMENTO DELLA CANCELLAZIONE, IL VENIRE MENO DEI RAPPORTI DI RAPPRESENTANZA IN CAPO AI SOCI E AL LIQUIDATORE STESSO CHE DIVENTANO ESTRANEI A QUALSIASI RAPPORTO GIURIDICO SOPRAVENUTO ALL'ESTINZIONE DELLA SOCIETÀ⁸³

In effetti, la giurisprudenza⁸⁴ ha chiarito che i liquidatori possono rispondere in proprio delle imposte sul reddito dovute dalle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare (come nella fattispecie di pretesa fiscale vantata nei confronti di società cancellata dal registro delle imprese) solo "se il mancato pagamento è dipeso da questi" (cfr. l'art. 2495, comma secondo, c.c.), cioè, più in particolare, quando i liquidatori "soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci o associati senza avere prima soddisfatto i crediti tributari" (cfr. art. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973, nel testo *ratione temporis* applicabile). Come precisato anche dalla Suprema Corte⁸⁵ "il liquidatore di una società estinta per cancellazione dal registro delle imprese può ben essere destinatario di una autonoma azione risarcitoria, ma non della pretesa attinente al debito sociale, onde è inammissibile l'impugnazione proposta nei confronti del medesimo con riguardo alla sentenza relativa a quel debito, atteso che la posizione del liquidatore non è quella di successore processuale dell'ente estinto".

Inoltre,

È illegittima la cartella di pagamento notificata, per imposte della società, al socio accomandante, in qualità di debitore principale con indicazione che la medesima cartella è notificata

⁸³ Comm. trib. prov.le Modena, sez. I, 05/08/2016, n. 607.

⁸⁴ Comm. trib. reg. Roma, (Lazio), sez. XXII, 13/01/2016, (ud. 13/01/2016, dep.13/01/2016), n. 60

⁸⁵ Cass. 7676/2012; Cass. 19611/2015.

anche alla società e agli altri soci in qualità di coobbligati solidali, in quanto il socio accomandante non risponde personalmente e illimitatamente con il proprio patrimonio delle imposte proprie della società⁸⁶.

19. ... Cassazione civile, sez. trib., 01/10/2015, (ud. 21/07/2015, dep.01/10/2015), n. 19611.

Hanno chiarito le SS.UU. (6070/13; 6071/13; 6072/13) che a seguito dell'estinzione della società, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, viene a determinarsi un fenomeno di tipo successorio, in forza del quale i rapporti obbligatoli facenti capo all'ente non si estinguono - il che sacrificerebbe ingiustamente il diritto dei creditori sociali - ma si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda del regime giuridico dei debiti sociali cui erano soggetti pendente società.

Ne consegue che i soci peculiari successori della società, subentrano, altresì, nella legittimazione processuale facente capo all'ente - la cui estinzione è in parte equiparabile alla morte della persona fisica, ai sensi dell'art. 110 c.p.c. - in situazione di litisconsorzio necessario per ragioni processuali, ovvero sia a prescindere dalla scindibilità o meno del rapporto sostanziale⁸⁷.

L'estinzione della società e la conseguente perdita della capacità processuale avrebbe dovuto far continuare il processo nei confronti dei soci, costituendo costoro la giusta parte processuale abilitata, in ragione del fenomeno latamente successorio che si realizza a seguito della cancellazione, ad assumere la veste di legittimo contraddittore nel successivo svolgimento del rapporto processuale; nessuna persistente legittimazione può ravvisarsi, invece, in capo al liquidatore, poichè l'art. 2495 c.c., comma 2, consente ai creditori sociali insoddisfatti di agire nei confronti del liquidatore solo "se il mancato pagamento è dipeso da questi". Come precisato da questa Corte infatti "il liquidatore di una società estinta per cancellazione dal registro delle imprese può ben essere destinatario di una autonoma azione risarcitoria, ma non della pretesa attinente al debito sociale, onde è

⁸⁶ Comm. trib. prov.le Milano sez. XLVI 24 gennaio 2011 n. 17.

⁸⁷ Cass. 21188/14

inammissibile l'impugnazione proposta nei confronti del medesimo con riguardo alla sentenza relativa a quel debito, atteso che la posizione del liquidatore non è quella di successore processuale dell'ente estinto"⁸⁸.

Ne discende, pertanto, che non essendo stato il recupero erariale motivato da responsabilità del liquidatore, già il giudizio di appello ed ora a maggior ragione l'intentato ricorso per cassazione nei confronti del medesimo non potevano essere promossi nei confronti del liquidatore risultando costui a far tempo dal 1.1.2004 privo di legittimazione sostanziale in proprio e quindi privo di legittimazione ad causam.

20. Responsabilità degli amministratori, liquidatori e soci per debiti tributari della società.

Con la sentenza n. 18618 del 28 agosto 2006 la Corte di cassazione, dopo aver ricordato che,

La cancellazione della società dal registro delle imprese non ne determina, secondo la giurisprudenza costante di questa Corte, l'estinzione che si verifica soltanto quando siano stati liquidati tutti i rapporti giuridici che ad essa facevano capo,

precisa che tale conclusione non si giustifica più dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 6/2003; in proposito, prosegue il Supremo Collegio,

il nuovo testo dell'art. 2495, comma 2, c.c. antepone al vecchio testo, che prevede le azioni dei creditori insoddisfatti nei confronti di soci e liquidatori, la proposizione 'ferma restando l'estinzione della società'. In tal modo il legislatore della riforma del 2003 ha chiaramente manifestato la volontà di stabilire che la cancellazione produce l'effetto costitutivo dell'estinzione irreversibile della società anche in presenza di crediti insoddisfatti e di rapporti di altro tipo non definiti.

⁸⁸ Cass. 7676/12

L'orientamento si è consolidato, oltre che da successive pronunce⁸⁹, dalla sentenza n. 4062 resa dalle Sezioni Unite della Suprema Corte il 22 febbraio 2010⁹⁰; le SSUU, collegano alla cancellazione l'estinzione del soggetto giuridico sancendo l'impossibilità per il creditore di agire nei confronti della società stessa e rifarsi sul patrimonio sociale nonché, decorso un anno, di agire per la declaratoria di insolvenza nel caso delle società sia di capitali che di persone.

L'assunto, che aveva già trovato espressione, nella giurisprudenza tributaria di merito⁹¹, si è ormai consolidato⁹² anche in quest'ultima sede.

La giurisprudenza non ha più dubbi sulla la natura prescrittiva dell'efficacia costitutiva della cancellazione ex art. 2495 c.c. e conforta la convinzione che se tra i creditori sociali può esservi anche l'amministrazione finanziaria e questi non possono rivolgere le proprie pretese nei confronti della società estinta, dovrà soggiacere alle regole comuni dei creditori.

Non in effetti rionvenibile, alcuna disposizione nella disciplina dell'accertamento e della riscossione che assuma carattere

⁸⁹ Tra le quali si ricordano la n. 25192 del 15 ottobre 2008 e la n. 29242 del 12 dicembre 2008; nella giurisprudenza di merito si registra, tra le altre, anche la sentenza del 6 maggio 2005 della I sezione della Corte d'Appello di Napoli, secondo cui "il perentorio incipit del comma 2 dell'art. 2495 c.c. 'Ferma restando l'estinzione della società' evidenzia in modo chiaro che l'adempimento della formalità pubblicitaria segna la fine della società anche in presenza di crediti insoddisfatti e di rapporti di altro tipo non definiti".

⁹⁰ Rass. trib., 2010, 868 ss. con nota di G. SELICATO, I riflessi fiscali della cancellazione delle società dal registro delle imprese, cui si rinvia per il puntuale excursus giurisprudenziale.

⁹¹ Comm. trib. prov. di Lucca del 20 aprile 2007 n. 176 si legge, infatti, che "l'adempimento della formalità pubblicitaria (cancellazione) segna la fine della società anche in presenza di crediti insoddisfatti e di rapporti di altro" di modo che "i creditori insoddisfatti - ex 2 comma cit. - potranno agire solo nei confronti dei soci e/o del liquidatore essendo definitivamente estinta la società" salva la responsabilità del liquidatore per eventuali pagamenti in frode ai creditori nei cui confronti, però, "l'accertamento così come notificato non può avere effetto in quanto solo destinatario del provvedimento nella qualità di rappresentante della società."

⁹² Si richiama la sentenza n. 19 della Comm. trib. prov. di Torino del 15 gennaio 2010 in cui i giudici hanno negato che l'estinzione del soggetto avvenga, a seguito delle modifiche apportate al codice civile, con la effettiva liquidazione di tutti i rapporti debitori pendenti e che, di conseguenza, si potesse considerare legittima una cartella di pagamento relativa ad un ruolo formatosi successivamente alla cancellazione.

di norma speciale, essendo del tutto sproporzionata una interpretazione *in favore del fisco* non espressamente derogata da quella speciale.

Dato che, nella legislazione tributaria non si rileva alcuna menzione ad una valenza solo dichiarativa dunque, derogatoria della norma civilistica, è utile in questa sede, analizzata la disciplina dei casi in cui l'amministratore o il liquidatore di una società, anche cancellata dal registro delle imprese, possono essere coinvolti nell'attuazione del prelievo e, quindi, nell'accertamento di un maggior reddito laddove il soggetto societario si dovesse ritenere, come pare, non aggredibile.

In base all'art. 36, comma 1 del DPR n. 602/1973, gli amministratori o liquidatori di società di capitali

rispondono in proprio del pagamento delle imposte" dovute dalla società solo "se soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni a soci associati senza avere prima soddisfatto i crediti tributari.

Tale disposizione individua le condizioni di responsabilità in assenza delle quali neppure il liquidatore o l'amministratore potranno essere chiamati al pagamento di alcunché, fermo restando il loro eventuale coinvolgimento per un fatto riferibile alla società quali responsabili di imposta⁹³ con valenza sussidiaria e dipendente.

Altra modalità di coinvolgimento patrimoniale è quella dedicata al socio ex art. 36, comma 3 del DPR n. 602/1973 ai sensi del quale i soci

che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione denaro o altri beni

⁹³ RUSSO, Manuale di diritto tributario. Parte generale, Milano, 2007, 182 ss.; sulla natura risarcitoria dell'obbligazione del liquidatore vedi, invece, TE-SAURO, La responsabilità fiscale dei liquidatori, in Giur. comm., 1977, I, 428 ss.; FALSITTA, Natura e accertamento della responsabilità dei liquidatori per mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base a bilancio, in Riv. dir. fin., 1963, I, 214 ss.; nel senso che si tratti di una obbligazione autonoma per debito proprio conseguente ad uno specifico obbligo di legge BELLI CON-TARINI, La responsabilità tributaria, cit., 933.

sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione sono responsabili del pagamento delle imposte dovute" dalla società (estinta) "nei limiti del valore dei beni stessi.

Appare evidente come, in entrambi i citati contesti normativi, si onera la parte pubblica della prova di fondamentali circostanze di fatto e si delimita la misura della responsabilità ai fini fiscali al valore in denaro di quanto ricevuto.

Comunque sia, a prescindere dalla eventuale limitazione della responsabilità patrimoniale anche ai fini fiscali nella misura della quota, si ha conferma che il Fisco non potrà mai ottenere la soddisfazione integrale della propria pretesa salvo che, il valore di quanto assegnato sia pari alle imposte non versate dalla società.

21. Applicabilità dell'art. 26 alle sole imposte dirette: questione sull'IVA e sull'IRAP.

Appare rilevante la circostanza che l'art. 36 del DPR n. 602 abbia un campo di applicazione circoscritto alle sole imposte sui redditi, non estendibile analogicamente al settore dell'imposta sul valore aggiunto, imposta, che, assieme all'Irap, forma oggetto di accertamento in capo alla società cancellata assieme a quelle sul reddito mentre un'estensione all'Irap potrebbe rivelarsi affatto non temeraria in ragione della disciplina temporanea di cui all'art. 25 del D.Lgs. n. 446/1997⁹⁴.

Se per le imposte non reddituali è assente il profilo problematico del passaggio al socio di una parte *pro quota* dell'utile accertato in capo alla società, è auspicabile che l'efficacia costitutiva della cancellazione nei confronti anche dell'Erario: all'Erario non resterebbe che la possibilità di un'azione singolare nei confronti dei soci nei limiti, della loro quota di partecipazione al capitale della società commerciale non rinvenendosi argomenti contrari all'applicazione della limitazione della responsabilità dettata dalle disposizioni civilistiche.

⁹⁴ BELLI CONTARINI, La responsabilità tributaria, cit., 936 cui si rinvia anche per le citazioni.

La limitazione della responsabilità solidale del socio tempererebbe gli effetti della solidarietà in modo da estendere il limite quantitativo corrispondente al valore della quota anche nei confronti del Fisco⁹⁵.

22. Debito garantito dalla responsabilità del singolo socio, amministratore o liquidatore ed il rapporto tra le diverse situazioni giuridiche. 331

La legislazione sia civilistica che fiscale circoscrive la misura della responsabilità del socio di una società di capitali e condiziona quella dei soci, degli amministratori e dei liquidatori a specifiche circostanze di fatto: occorre determinare rispetto a quali periodi di imposta e in conseguenza di quali atti tale responsabilità possa sussistere.

Premesso che, gli atti in questione possono assumere la veste di un avviso di accertamento o di una cartella di pagamento, l'efficacia costitutiva della cancellazione dovrebbe escludere qualsiasi efficacia per gli atti notificati a dopo l'iscrizione della cancellazione anche al ricorrere delle condizioni di cui all'art. 36 del DPR n. 602/1972; seguendo tale interpretazione sarebbe inutile verificare il periodo di imposta per distinguere quelli antecedenti da quelli successivi alla cancellazione stessa.

Diverso, sarà il caso per gli atti notificati prima della cancellazione anche se resterebbe dubbi sulla sorte dei p.v.c. anteriore alla cancellazione, *non potendosi, in astratto, condividere alcuna presunzione di fondatezza né prevedibilità dell'accertamento susseguente alla verifica sebbene, in concreto, la probabilità possa suggerire un comportamento prudente*⁹⁶.

La natura dipendente della responsabilità dei soci, degli amministratori e liquidatori sarebbe, quindi, così forte da escludere qualsiasi possibile coinvolgimento in assenza di un atto che, in ragione della cancellazione, possa produrre effetti nei confronti di un obbligato principale venuto meno ai fini giuridici.

⁹⁵ BELLI CONTARINI, La responsabilità tributaria, cit., 941 propende per l'assenza di una limitazione della solidarietà.

⁹⁶ BELLI CONTARINI, La responsabilità tributaria, cit., 933, 937-938.

Essendo l'obbligazione della società, principale, quella dei soci, degli amministratori e liquidatori non potrà che essere qualificata come obbligazione dipendente.

Si tratterebbe dunque, non di una obbligazione solidale paritetica ma di un'obbligazione tributaria solidale dipendente limitata.

Quindi se l'efficacia costitutiva impedisce all'Erario di notificare ad una società già cancellata dal registro un atto impositivo valido, dovendo ritenere definitivo l'accertamento dell'esistenza o meno dell'obbligazione tributaria quello correttamente notificato o passato in giudicato con sentenza favorevole all'Erario, l'inesistenza del soggetto destinatario dell'atto renderebbe impossibile la definitività o il giudicato.

Tale tesi troverebbe conferma nell'art. 36 il quale in più punti menziona le *imposte dovute* dalla società, facendop così ritenere che tale *dovere* non può essere stabilito in modo autoreferenziale da una delle parti sia conseguenza dell'esito di un atto ritualmente notificato o di un processo ritualmente svoltosi e conclusosi con una sentenza passata in giudicato.

Sotto altra prospettiva, si potrebbe anche sostenere che la cancellazione dal registro delle imprese, nella sua valenza costitutiva, abbia come unico effetto solo quello di impedire l'accertamento, prima e l'escussione del patrimonio della società ma non quello di evitare che amministratori, liquidatori e soci possano essere chiamati a rispondere, sebbene nei limiti ed alle condizioni fissate dall'art. 36, delle imposte riferibili in via principale alla società.

Quest'ultima lettura, sarebbe tuttavia percorribile abbandonando la ricostruzione in termini di principalità-dipendenza per accogliere quella che configura una situazione di successione nel debito tributario al pari di un qualsiasi rapporto giuridico sorto originariamente in capo alla società cancellata e in coerenza a quanto accade per la tassazione delle sopravvenienze attive non previste dal liquidatore.

Alla stessa conclusione si può giungere, aderendo alla tesi che vede la responsabilità tipizzata nell'art. 36 cit., responsabilità sussidiaria *ex lege* per debito proprio del tutto insensibile alle

vicende sostanziali e procedurali afferenti alla società cancellata⁹⁷.

23. Teoria dell'*abuso della cancellazione dal registro delle imprese e l'assenza di qualsiasi violazione del principio di buona fede oggettiva.*

La tesi sopra esposta, trova, deve tuttavia superare l'ostacolo del c.d. abuso del diritto e, cioè, se la cancellazione sia avvenuta al fine di *far perdere le tracce dei reali ed effettivi* contribuenti, individuati nelle persone fisiche o giuridiche controllanti, in diritto o in mero fatto, la società cancellata⁹⁸.

Una tale lettura resta tuttavia, sottoposta ad alcune critiche.

Innanzitutto, un tale teorema presuppone il riconoscimento della valenza costitutiva della cancellazione, dunque il riconoscimento, anche ai fini fiscali dei relativi effetti estintivi che, tuttavia, nell'elaborazione del teorema che potrebbe essere svolta dall'amministrazione finanziaria, sarebbero inopponibili ove conseguenti ad un comportamento abusivo, peraltro, tutto da dimostrare nel contenuto e nelle caratteristiche.

La cancellazione dal registro delle imprese rischia di rientrare tra le fattispecie sindacabili in una logica anti-elusione e/o anti-abuso senza il necessario fondamento normativo, o quantomeno, interpretativo e sulla scia di un dilagante orientamento giurisprudenziale della Corte di cassazione che anche nelle imposte non

⁹⁷ BELLI CONTARINI, La responsabilità tributaria, cit., 932 ss. il cui richiama, a suo conforto, Cass. 21 aprile 2008 n. 10276.

⁹⁸ Tale principio, in ragione della sua asserita derivazione comunitaria, dovrebbe, comunque, essere circoscritto alle sole imposte armonizzate e non potrebbe, quindi, essere invocato per quelle sul reddito non essendo condivisibile la posizione espressa dalla Suprema Corte secondo la quale il principio per tali imposte deriverebbe direttamente dall'art. 53 Cost. (cfr. Cass., SS.UU., 23 dicembre 2008 n. 30055, Cass., SS.UU., 23 dicembre 2008 n. 30057 e, quindi, in posizione meno rigida, Cass., 21 gennaio 2009 n. 1465 tutte, tra l'altro, in Dir. prat. trib., 2009, II, 213 ss. con diffusa nota di CORASANITI, Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario, cui si aggiungano, senza pretesa di esaustività, quella di FALSITTA, L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali, in Corr. giur., 2009, 293 e BEGHIN, L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti Fisco-contribuente, in Corr. trib., 2009, 829); per approfondimenti sul punto, per tutti, MARONGIU, L'elusione nell'imposta di registro tra l'abuso del "diritto" e l'abuso del potere, in Dir. prat. trib., 2008, I, 1070 ss.

armonizzate riconosce cittadinanza ad un generalizzato sindacato delle scelte imprenditoriali.

Inoltre, se la cancellazione venisse vista dagli uffici finanziari come elusione o abuso, ad essa potrebbe accompagnarsi, tra i comportamenti contestabili, anche l'adozione della forma societaria corrispondente alla società cancellata; l'Ufficio, infatti, potrebbe estendere il teorema *fino a considerare la cancellazione alla stregua del comportamento finale di un programma elusivo o abusivo, iniziato con l'abusiva adozione di un tipo societario avente personalità giuridica e attributivo del beneficio della limitazione della responsabilità limitata*⁹⁹.

L'apertura e chiusura di una società di capitali, nella ipotizzata teorizzazione, consentirebbe di godere dei vantaggi della cancellazione e della limitazione della responsabilità i quali, essendo fruibili *ex lege* anche ai fini fiscali sarebbero sindacabili nella loro opponibilità non solo ove non supportati da ragioni diverse dalla rilevanza tributaria quanto se conseguenza di un comportamento contrario al sistema normativo¹⁰⁰.

Si deve tuttavia ricorare le diverse espressioni della libertà di iniziativa economica costituzionalmente garantita dall'art. 41 Cost., fra le quali si annoverano la scelta della forma di esercizio di un'impresa commerciale per far *nascere* un soggetto giuridico autonomo e quella di far *morire* lo stesso qualora il suo scopo sia stato raggiunto o ne sia diventata impossibile la realizzazione, possono essere limitate solo espressamente dal legislatore attraverso una disciplina *ad hoc*¹⁰¹, insuscettibile di interpretazione estensiva o analogica, e, in ogni caso, ragionevole e proporzionale alla stregua dei canoni più volti ribaditi dalla Corte costituzionale; inoltre, la scelta del tipo o della cancellazione (specie se doverosa) non possono certo far configurare alcun

⁹⁹ CARPENTIERI, L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto, 2008, I, 1056.

¹⁰⁰ BEGHIN, Alla ricerca di punti fermi in tema di elusione fiscale e abuso del diritto tributario (nel comparto dei tributi non armonizzati), in Boll. trib., 2009, spec. 1416 ss.

¹⁰¹ MARONGIU, L'elusione nell'imposta di registro tra l'abuso del "diritto" e l'abuso del potere, cit., 1076 e VACCA, Abuso del diritto ed elusione fiscale, 2008, I, 1086 ss. ma già prima dei sopravvenuti indirizzi giurisprudenziali FEDELE, Apunti dalle lezioni di diritto tributario, Torino, 2006, 138.

aggiramento di obblighi o divieti tributari o l'ottenimento di vantaggi fiscali altrimenti indebiti¹⁰².

Nel caso in esame, né la scelta del tipo società di capitali né la scelta di provvedere alla cancellazione costituiscono de iure condito oggetto di regolamentazione tributaria antielusiva né, tantomeno, di possibile interpretazione funzionale in virtù di "norme sull'interpretazione di norme"¹⁰³.

Sarebbe, inoltre, alquanto criticabile un sindacato della cancellazione dal registro delle imprese quando questa si riveli obbligatoria e doverosa per la sussistenza delle condizioni richieste dal legislatore e per il raggiungimento di uno scopo sociale variabile anche in base all'oggetto precipuo del soggetto societario, affatto normalizzabile e imprescindibilmente caratteristico¹⁰⁴; in presenza, infatti, di ragioni oggettive attinenti al raggiungimento, o al mancato raggiungimento, dello scopo sociale non sarebbe configurabile quel comportamento alternativo che costituisce elemento strutturale di qualsiasi intervento in funzione antielusiva o antiabusiva così come l'eventuale vantaggio non sarebbe indebito in quanto derivante da un comportamento non facoltativo ma doveroso.

Da ricordare, inoltre, principio di buona fede oggettiva di cui all'art. 10 della legge n. 212/2000 (il cd. Statuto del Contribuente)¹⁰⁵, in quanto il rapporto tra, l'operatore economico che ha adottato la forma della società di capitali e, dopo alcuni anni di esercizio, abbia cancellato la società dal registro delle imprese per raggiungimento dello scopo e, dall'altro, il Fisco nelle vesti di creditore deve vivere di una certezza nella sua regolamentazione che può essere assicurata solo attraverso una corretta applicazione delle norme speciali con finalità antielusive e delle norme di diritto comune che disciplinano, salve deroghe

¹⁰² VACCA, Abuso del diritto ed elusione fiscale, cit., 1081-1083.

¹⁰³ FALSITTA, Natura delle disposizioni contenenti "norme per l'interpretazione di norme" e l'art. 37 bis sull'interpretazione analogica o antielusiva, 2010, I, 522.

¹⁰⁴ Si pensi alla differenza tra una società che opera nel settore delle costruzioni e vendita di edifici ed una che si occupa, invece, di consulenza: se nel primo caso lo scopo si potrebbe ritenere raggiunto una volta completata l'opera o le opere progettate nel secondo l'attività potrebbe proseguire e, comunque, non sarebbe così intrinsecamente condizionata dalla realizzazione materiale.

¹⁰⁵ Cass., 18 settembre 2009 n. 20106.

espresse, assenti nel caso dell'adozione del tipo¹⁰⁶ e della cancellazione, forme, modi e tempi dell'esercizio in forma societaria di una iniziativa economica¹⁰⁷.

La collaborazione e la buona fede oggettiva richiamate dallo Statuto del Contribuente come espressioni e conferme dei principi sanciti negli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., non possono, pertanto, che essere invocate in un senso opposto al teorema *dell'abuso di cancellazione*.

La funzione correttiva del principio di buona fede, infatti, quale strumento per correggere gli effetti dei comportamenti dei privati¹⁰⁸, presuppone che si provi in termini di causa ed effetto che il comportamento abbia disorientato ed ostacolato la funzione di controllo e l'esatto adempimento dell'obbligazione, funzione, deve essere tuttavia apprezzata in termini di reciprocità e, quindi, quale parametro per giudicare come maggiore severità un'attività accertativa che si fondi su di un ipotetico comportamento in mala fede: non sarebbe ammissibile, nella dimensione dello Statuto del Contribuente (oltre che in quella di stretta legalità ex art. 97 Cost.) esercitare poteri accertativi così fortemente caratterizzati da una forza esecutiva e cautelare senza un fondamento normativo ed una prova in fatto.

In conclusione, per sviluppare la debolezza del richiamo al citato principio di buona fede oggettiva quale fondamento dell'inopponibilità dell'adozione del tipo societario e, degli effetti giuridici della cancellazione dal registro delle imprese, che *il principio atterrebbe, in realtà, al rapporto amministrativo tra il privato e l'amministrazione finanziaria in funzione di garanzia del*

¹⁰⁶ BEGHIN, Alla ricerca di punti fermi, cit., 1419.

¹⁰⁷ i è, ovviamente, a conoscenza che la Corte di cassazione con l'ordinanza 8 febbraio 2008 n.3030 (tra l'altro in Rass. trib., 2008, 1704 ss. spec. 1723 ss. con approfondita nota di PEPE, Fiscalità cooperativa ed "aiuti di Stato": questioni metodologiche e problemi reali) ha rimesso alla Corte di giustizia della Comunità europea la questione se, tra l'altro, l'utilizzazione della forma societaria cooperativa possa configurare una situazione di abuso del diritto ove avvenga al solo fine (in assenza, quindi, dei requisiti di legge) per godere del relativo regime fiscale agevolato, ma si ha l'impressione che l'assenza di efficaci poteri di controllo sia un elemento esogeno alla fattispecie, non riconducibile alla volontà del singolo.

¹⁰⁸ TRIVELLIN, Il principio di collaborazione e di buona fede nel rapporto tributario, Padova, 2008, spec. 75 ss., 85 ss., 247 ss. ma già prima GALLO, Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito d'impresa), in Rass. trib., 1989, 13 e DELLA VALLE, La tutela dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra contribuente e fisco, in Corr. trib., 2002, 3970.

primo e non anche, come pare desumersi dal teorema qui non condiviso, al rapporto tra la norma e l'operatore e, quindi, tra questo e l'amministrazione finanziaria trattandosi di una fattispecie ben diversa dal cd. Bona fide approach rinvenibile in alcune convenzioni contro le doppie imposizioni quale condizione per godere dei vantaggi fiscali in esse previsti¹⁰⁹.

24. Pagamento delle imposte dirette mediante cessione di beni culturali.

L'articolo 7, comma 1, della Legge 2 agosto 1982, n. 512. Ha introdotto nel DPR n. 602.1973, l'art. 28 bis stabilendo una ipotesi particolare di pagamento mediante *datio rei*, individuando i beni che possono formare "moneta di scambio". I soggetti, dunque, tenuti al pagamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, dell'imposta locale sui redditi, dei tributi erariali soppressi di cui all'art. 82 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, e relativi interessi, soprattasse e pene pecuniarie possono cedere allo Stato, in pagamento totale o parziale delle imposte stesse e degli accessori, i beni indicati negli articoli 1, 2 e 5 della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni e integrazioni, gli archivi o singoli documenti dichiarati di notevole interesse storico a norma dell'art. 36 del decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, nonché le opere di autori viventi o la cui esecuzione risalga anche ad epoca inferiore al cinquantennio, di cui lo Stato sia interessato all'acquisizione. La disposizione non si applica ai sostituti d'imposta.

La proposta di cessione, contenente la descrizione dettagliata dei beni offerti corredata da idonea documentazione, deve essere presentata al Ministero per i beni culturali e ambientali.

L'Amministrazione per i beni culturali e ambientali attesta per ogni singolo bene l'esistenza delle caratteristiche previste dalla

¹⁰⁹ RIVELLIN, Il principio di collaborazione e di buona fede, cit., 298 e DELLA VALLE, La tutela dell'affidamento e della buona fede, cit., 360.

vigente legislazione di tutela e dichiara, per i beni e le opere di cui al primo comma, l'interesse dello Stato ad acquisirli¹¹⁰.

Le condizioni ed il valore della cessione sono stabiliti con decreto del Ministro per i beni culturali e ambientali di concerto con il Ministro delle finanze, sentita un'apposita commissione nominata con decreto del Ministro per i beni culturali e ambientali, presieduta dallo stesso Ministro o da un suo delegato e composta da due rappresentanti del Ministero per i beni culturali e ambientali, da due rappresentanti del Ministero delle finanze e da un rappresentante del Ministero del tesoro. Nella proposta di cessione l'interessato può chiedere di essere sentito dalla commissione, personalmente o a mezzo di un suo delegato.

Sini all'entrata in vigore dell'articolo 14, comma 1, lettera b), della Legge 15 maggio 1997, n. 127, era previsto che il Ministero per i beni culturali e ambientali, ricevuta la proposta di cessione, fosse tenuto a informarne gli enti pubblici territoriali nella cui circoscrizione trovansi i beni culturali offerti in cessione per acquisirne il parere.

Non è prevista sospensione in poendenza della procedura di pagamento prevista dall'art. 28 bis: La sola proposta di cessione non sospende il pagamento.

L'interessato, **all'atto dell'audizione presso la commissione ovvero entro il termine di 15 giorni successivi**, con atto notificato al Ministero per i beni culturali e ambientali, **può revocare** la propria proposta.

Il decreto con cui vengono stabilite le condizioni ed il valore della cessione (art. 28 bis co. 4) **deve essere emanato entro sei mesi** dalla data di presentazione della proposta di cessione ed è notificato al richiedente.

Una volta notificato il decreto, il proponente, entro due mesi, a pena di decadenza, deve notificare al Ministero per i beni culturali e ambientali la propria accettazione

Per la di cessione di beni mobili, i beni devono essere consegnati entro i trenta giorni successivi alla notifica dell'accettazione. La consegna comporta il trasferimento della proprietà dei beni allo Stato.

¹¹⁰ Novità introdotta dall'articolo 14, comma 1, lettera a), della Legge 15 maggio 1997, n. 127

Qualora, invece, la cessione riguardi beni immobili, il trasferimento allo Stato avviene a condizione che i beni siano liberi da ipoteche e da iscrizioni e trascrizioni pregiudizievoli. Il decreto di cui all'art. 28 bis co. E, e la dichiarazione di accettazione, con firma autenticata, costituiscono titolo per la trascrizione del trasferimento nei registri immobiliari. **Il trasferimento dei beni allo Stato ha effetto dalla data di notifica della dichiarazione di accettazione.**

Dopo il trasferimento dei beni, l'interessato può chiedere il rimborso delle imposte eventualmente pagate nel periodo intercorrente tra la data di presentazione della proposta di cessione e quella della consegna dei beni o della trascrizione, ovvero può utilizzare, anche frazionatamente, l'importo dalla cessione per il pagamento delle imposte indicate nel primo comma, la cui scadenza è successiva al trasferimento dei beni.

Qualora l'interessato nei cinque anni successivi al trasferimento dei beni non abbia potuto utilizzare per il pagamento delle imposte indicate nel primo comma l'importo integrale della cessione, può chiedere il rimborso della differenza, senza corresponsione di interessi. Le disposizioni dei precedenti commi si applicano anche nei confronti degli eredi del cedente. Qualora l'Amministrazione dello Stato non intenda acquisire i beni offerti in cessione, il Ministro per i beni culturali e ambientali con proprio decreto, di concerto con il Ministro delle finanze, provvede con decreto.

La procedura prevista dall'art. 28 ter non è stata in realtà molto utilizzata, anzi per 32 anni, è rimasta lettera morta. Da un comunicato dell'ufficio stampa del Ministero dei Beni e delle attività culturali e del turismo del 12.10.2014, che la commissione si è riunita l'ultima volta il 10 novembre 2010 e sono state esaminate le seguenti proposte di cessione: 4 sculture in bronzo - artista Walter Pagni; un olio su tela - artista Nicolas Lancret; una pittura su tela di Alberto Burri; un'area di interesse archeologico in Palestrina; la collezione archeologica Macrì di Locri; l'archivio Alliata di Palermo; Villa Junia a Sanremo. Di tutte queste richieste è andata a buon fine solo quella relativa alla pittura su tela di Alberto Burri, denominata "Bianco e Nero", stimata circa 100.000 euro, acquisito alla Galleria Nazionale dell'Umbria, dove è attualmente esposta.

25. Agenzia delle Entrate: RISOLUZIONE N. 347/E del 05 agosto 2008.

Secondo l' Agenzia delle Entrate (di seguito AE), dalla norma si evince che presupposto per l' applicazione dell'art. 28 bis è la sussistenza di un debito relativo ai tributi ivi elencati per il quale il contribuente è "tenuto" ad eseguire il pagamento corrispondente. Per l'AE non è sufficiente, la mera soggezione ai suddetti tributi, recata, rispettivamente: dall'articolo 2, primo comma, del Testo unico delle imposte dirette (Tuir), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (soggettività passiva ai fini Irpef); dall'articolo 73 del medesimo Tuir (soggettività passiva ai fini Ires, ex Irpeg); dall'articolo 3 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (soggettività passiva ai fini Irap, sostitutiva della soppressa Ilor). È necessario, che l'astratta soggettività passiva sia associata al presupposto per il suo esercizio in concreto, vale a dire la sussistenza di un debito d'imposta. Per l'AE, in linea con la risoluzione n. 43/E del 15 febbraio 2002¹¹¹, l'art. 28-bis è applicabile anche a tributi

¹¹¹ Con la nota sopradistinta codesto Ministero per i Beni Culturali ha chiesto chiarimenti in ordine alla possibilità, per i contribuenti, di assolvere il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto mediante cessione di un bene culturale. In particolare, il quesito fa seguito alla proposta di cessione di un immobile, dichiarato di interesse culturale ai sensi della legge 1 giugno 1939, n. 1089 (decreto del Ministero per i beni culturali e ambientali del 16 aprile 1991), a fronte di un debito per IVA per gli anni d'imposta 1995 e 1996, nonché per altre imposte dichiarate e non versate. Al riguardo si osserva che l'articolo 28-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, prevede per i contribuenti la possibilità di cedere allo Stato beni culturali per effettuare il "pagamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, dell'imposta locale sui redditi, dei tributi erariali soppressi di cui all'articolo 82 del DPR 29 settembre 1973, n. 597 e relativi interessi, soprattasse e pene pecuniarie". Inoltre, il decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, introducendo numerose modifiche al citato DPR n. 602 del 1973, ha esteso la disciplina relativa alle imposte sui redditi anche all'IVA ed alle entrate degli enti territoriali. In particolare, l'articolo 20 del citato d.lgs. n. 46 del 1999 prevede che "le disposizioni contenute ...nell'articolo 28-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, si applicano esclusivamente alle entrate tributarie dello Stato". Ne consegue che l'articolo 28-bis del citato DPR n. 602 del 1973, e quindi la possibilità di assolvere il pagamento, totale o parziale, attraverso la cessione di beni culturali, è applicabile sia all'IVA, per sua natura entrata tributaria dello Stato, che ad altre somme dovute a titolo di tributo dello Stato. Resta salva la competenza di codesta Amministrazione ad attestare l'esistenza dei requisiti previsti dalla norma per l'acquisizione del bene nel patrimonio dello Stato, nonché a verificare che siano adempiute tutte le procedure richieste per l'attuazione della cessione. Come stabilito dal citato articolo 28-bis del DPR n. 602 del 1973, la proposta di

diversi da quelli ivi elencati. La tesi troverebbe una conferma nelle modifiche introdotte dal decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, e in particolare dall'articolo 20, "le disposizioni contenute nell'art. 28-bis del citato D.P.R. n. 602 del 1973, e quindi la possibilità di assolvere il pagamento, totale o parziale, attraverso la cessione di beni culturali, è applicabile sia all'IVA, per sua natura entrata tributaria dello Stato, che ad altre somme dovute a titolo di tributo dello Stato." Tale orientamento interpretativo appare in linea con alcune disposizioni di legge che disciplinano il pagamento, mediante cessione di beni culturali, di debiti tributari diversi da quelli indicati nell'articolo 28-bis in commento. peraltro, l'articolo 39 del decreto legislativo 18 3 dicembre 1990, n. 346, in base al quale "Gli eredi e i legatari possono proporre la cessione allo Stato, in pagamento totale o parziale dell'imposta sulla successione, delle relative imposte ipotecaria e catastale, degli interessi e delle sanzioni amministrative, di beni culturali vincolati o non vincolati, di cui all'art. 13, e di opere di autori viventi o eseguite da non più di cinquanta anni.". dalla norma citata si evince la scelta del legislatore di ampliare le possibilità di utilizzo della modalità di pagamento in parola, confortando l'interpretazione estensiva della risoluzione n. 43/E del 2002; sussiste, pertanto, la determinazione del legislatore di vincolare la procedura in esame al "pagamento" di debiti tributari che devono, quindi, essere già sorti in capo al cedente all'atto della proposta di cessione. L'AE, in relazione all'imposta di successione, ritiene che la cessione dei beni possa avvenire successivamente alla liquidazione dell'imposta da parte dell'ufficio (risoluzione n. 102/E del 3 luglio 2001, di cui si dirà nel paragrafo successivo). In tal senso, il sesto comma dell'articolo 28-bis, secondo cui "La proposta di cessione non sospende il pagamento delle imposte di cui al primo comma", comporta che la suddetta proposta è comunque subordinata all'esistenza di un debito tributario che deve essere assolto nei termini ordinari, senza poter beneficiare, nelle more della procedura, di alcuna sospensiva. La citata norma (Art. 28-bis), deve

cessione non sospende il pagamento dell'imposta. Tuttavia, una volta acquisito il bene al patrimonio dello Stato, il contribuente può chiedere il rimborso delle somme pagate nel periodo intercorrente tra la data di presentazione della richiesta e quella di trascrizione del bene ovvero imputare i versamenti eseguiti anche a pagamento di imposte la cui scadenza è successiva alla cessione medesima.

inoltre coordinarsi con l'articolo 11, primo comma, del medesimo D.P.R. n. 602 del 1973, ai sensi del quale "Nei ruoli sono iscritte le imposte, le sanzioni e gli interessi." Con il termine "ruolo" si intende l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute, formato dalla competente Amministrazione finanziaria ai fini della riscossione a mezzo dell'agente della riscossione. L'AE, ritiene, tuttavia, che l'iscrizione a ruolo dell'imposta non sia una condizione necessaria ai fini dell'applicabilità dell'articolo 28-bis in commento. È sufficiente, infatti, che il credito erariale, "per sua natura liquido, essendo determinato nel suo ammontare senza alcun margine di discrezionalità amministrativa e giudiziaria"¹¹², soddisfi i requisiti della certezza, nel senso generico dell'individuazione in tutti i suoi elementi: pertanto, potrà esperirsi la procedura anche in assenza di iscrizione a ruolo, per il pagamento del debito tributario determinato con atto di accertamento con adesione ex articolo 7 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, in relazione al quale il successivo articolo 8 fissa il termine per il pagamento entro venti giorni dalla redazione dell'atto medesimo. Purtroppo, i tempi per il perfezionamento delle procedure richieste per l'attuazione della cessione superano il termine di venti giorni, con la conseguenza di dover, comunque, effettuare il versamento dell'imposta entro tale termine, infatti, l'undicesimo comma, dispone che "dopo il trasferimento dei beni, l'interessato può chiedere il rimborso delle imposte eventualmente pagate nel periodo intercorrente tra la data di presentazione della proposta di cessione e quello della consegna dei beni o della trascrizione, ovvero può utilizzare, anche frazionatamente, l'importo della cessione per il pagamento delle imposte indicate nel primo comma, la cui scadenza è successiva al trasferimento dei beni", tale lettura, viene data anche dalla richiamata risoluzione n. 43/E del 2002. L'AE, conclude, dunque, che l'art. 28-bis del D.P.R. n. 602 del 1973 introduce e disciplina una particolare modalità di **pagamento, totale o parziale, dei debiti d'imposta ivi menzionati, nonché di eventuali "altre somme dovute a titolo di tributo dello Stato."** (cfr. **risoluzione n. 43/E del 2007**). **Da ultimo, il dodicesimo comma del menzionato articolo 28-bis, ai sensi del quale "Qualora l'interessato nei cinque anni successivi al trasferimento dei beni non abbia potuto utilizzare per il pagamento delle imposte**

¹¹² Cass., SS.UU., n. 2687 del 7 dicembre 2006.

indicate nel primo comma l'importo integrale della cessione, può chiedere il rimborso della differenza, senza corresponsione di interessi.”; è questa l'ipotesi in cui dalla cessione residui un credito in favore del contribuente per il cui rimborso, dovrà attendere, il decorso dei cinque anni dalla data di trasferimento di proprietà dei beni,

Nelle more del procedimento amministrativo, e fino all'audizione dinanzi a detta commissione ovvero nei quindici giorni successivi, il contribuente può revocare la propria proposta. 9. Entro sei mesi dalla data della proposta di cessione, il Ministro deve provvedere in ordine all'accettazione e notificare al richiedente le condizioni fissate, ivi compreso il valore attribuito alle opere. Nei due mesi successivi, il proponente notifica al Ministero, a pena di decadenza, la propria accettazione. Va notato che il termine di sei mesi assegnato al Ministro non risulta a pena di decadenza, mentre lo è quello fissato al contribuente. 10. Perfezionato l'accordo con l'accettazione del contribuente, deve avvenire entro trenta giorni la consegna dei beni mobili, la quale comporta il trasferimento di proprietà. Nel caso di cessione di immobili, il trasferimento di proprietà si ha con la notifica della dichiarazione di accettazione ed occorre procedere alla trascrizione nei registri immobiliari del trasferimento. 11. Dopo il trasferimento dei beni, l'interessato può chiedere il rimborso delle imposte eventualmente pagate nel periodo intercorrente tra la data di presentazione della proposta di cessione e quello della consegna dei beni; ovvero può utilizzare anche frazionatamente l'importo della cessione per il pagamento delle imposte la cui scadenza sia successiva al trasferimento dei beni. Qualora l'interessato nei cinque anni successivi al trasferimento dei beni non abbia potuto utilizzare per il pagamento delle imposte dirette l'importo integrale della cessione, può chiedere il rimborso della differenza. 12. Dalla lettura della norma appare evidente che il termine dilatorio di cinque anni, decorrente dal trasferimento (della proprietà) dei beni, si applica al caso in cui il contribuente abbia deciso di utilizzare il maggior importo delle opere cedute per il pagamento - anche frazionato - delle dette imposte, la cui scadenza sia successiva al trasferimento citato. Tale, all'evidenza, non è il caso di specie, perché il Burri ha pagato le imposte dirette dal 1991 al 1995, in tal modo non usufruendo della

facoltà, concessagli dalla legge, di utilizzare l'importo delle opere cedute per il pagamento delle imposte scadute successivamente alla conclusione del contratto di cessione. Trova quindi applicazione la disposizione per la quale il contribuente può chiedere il rimborso delle imposte eventualmente pagate nel periodo intercorrente tra la presentazione della proposta di cessione e quella della consegna dei beni (deve intendersi, consegna conseguente al perfezionamento dell'accordo e traslativa della proprietà). Il termine di cinque anni è previsto per il caso dell'utilizzazione del valore dei beni per il pagamento di imposte maturate dopo la cessione, caso che non ricorre nella specie.¹¹³

In tal senso l'art. 48-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in forza del quale “A decorrere dalla data di entrata in vigore del regolamento di cui al comma 2, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a diecimila euro, verificano, anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'agente della riscossione competente per territorio, ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo.”. Sul punto si richiamano, inoltre, la circolare del 6 agosto 2007, n. 28, del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento Ragioneria generale dello Stato - Riscossione¹¹⁴, nonché la circolare

¹¹³ Cass., sez. V trib., n. 13992 del 22 settembre 2003.

¹¹⁴ L'articolo 2, comma 9, del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, ha introdotto l'articolo 48-bis al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

Il citato articolo 48-bis, comma 1, dispone che le Amministrazioni Pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a diecimila euro, verificano, anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare

complessivo pari almeno a detto importo e, in caso affermativo, non procedono al pagamento, segnalando la circostanza all'agente della riscossione competente per territorio ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo.

Il comma 2 del medesimo articolo 48-bis prevede che le modalità di attuazione delle suddette disposizioni sono adottate con regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400.

Ciò premesso, nel far presente che a tutt'oggi detto regolamento non è stato ancora emanato, va tuttavia sottolineato che non sussistono dubbi circa l'immediata applicabilità delle disposizioni in esame; pertanto, il precetto contenuto al comma 1, dell'articolo 48-bis, del D.P.R. n. 602 del 1973 non può risultare condizionato dall'emanazione del menzionato regolamento, il quale, a ben vedere, assolve al limitato compito di meglio tracciare le procedure operative per rendere più efficace il dettato legislativo, di per sé già attuabile e cogente.

Sulla questione, infatti, è stato puntualmente osservato che quest'ultimo provvedimento di attuazione "non incide sull'an dell'applicazione, ma è deputato solo a specificare il quomodo (le modalità di attuazione) L'emanando regolamento, quindi, secondo i principi sulla gerarchia delle fonti, potrà e dovrà specificare le modalità di attuazione del precetto, ma giammai potrà incidere sul contenuto dell'obbligo normativamente imposto in presenza di una fattispecie già sufficientemente delineata" (Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per la Basilicata, Deliberazione n. 10/2007 del 14 maggio 2007).

Ciò posto, nelle more dell'emanazione del suddetto regolamento, appare utile fornire a codesti Uffici e Ragionerie (di seguito uffici riscontranti), appartenenti al sistema delle ragionerie del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, ed ai revisori dei conti in rappresentanza del Ministero dell'economia e delle finanze presso gli enti ed organismi pubblici, alcune linee guida da seguire nelle operazioni di riscontro circa la corretta ed uniforme applicazione delle disposizioni contenute nel più volte menzionato articolo 48-bis.

Tali linee guida possono essere utilizzate anche dagli organi di controllo delle società a prevalente partecipazione pubblica, rientranti espressamente nell'ambito di applicazione della citata disposizione legislativa.

Va da sé e a fortiori che dette linee guida assumono valore precettivo, qualora la veste di soggetto pagatore sia assunta dallo stesso ufficio riscontrante.

MODALITA' DI CONTROLLO

Gli uffici riscontranti ed i revisori, nell'ambito dell'espletamento dei controlli di regolarità amministrativa e contabile di propria competenza, avranno cura di appurare che le Amministrazioni Pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 165 del 2001, nel caso di pagamenti superiori alla soglia di diecimila euro, abbiano provveduto ad esperire le opportune e preliminari verifiche presso Equitalia S.p.A. nella sua qualità di agente della riscossione, giusta previsione dell'articolo 3 del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248.

Tale verifica da parte delle Amministrazioni potrà essere effettuata utilizzando, oltre ai tradizionali strumenti di comunicazione (servizio postale, telefax, eccetera), preferibilmente le più economiche e veloci procedure telematiche (posta elettronica).

In alternativa alle esposte modalità di verifica, si può ritenere sufficiente l'acquisizione, da parte dell'Amministrazione che dispone il pagamento, di una dichiarazione, da accludere al mandato di pagamento, resa dal beneficiario dalla quale risulti l'assenza di qualsiasi inadempimento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento ovvero lo stato e la misura delle somme eventualmente dovute.

La predetta dichiarazione, da rendere ai sensi dell'articolo 47 "dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà" del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, potrà essere formulata secondo il facsimile unito alla presente circolare (Allegato A). In particolare, la dichiarazione dovrà contenere il richiamo alle sanzioni penali previste dall'articolo 76 del citato decreto n. 445 del 2000 per le ipotesi di falsità in atti e di dichiarazioni mendaci, nonché l'informativa di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196.

La dichiarazione, al fine di soddisfare l'obiettivo perseguito dall'articolo 48-bis del D.P.R. n. 602 del 1973, dovrà essere acquisita dalla competente Amministrazione, ovviamente prima dell'emissione del mandato di pagamento, in un arco temporale ragionevole. A titolo orientativo si può ritenere che tale dichiarazione non debba riferirsi ad un periodo antecedente venti giorni l'emissione del mandato.

Nel caso in cui il mandato venga emesso al di fuori del periodo individuato (quindi, indicativamente, oltre il ventesimo giorno dalla data in cui è stata sottoscritta la dichiarazione), al fine di accertare l'eventuale esistenza di inadempienze sopravvenute a carico del beneficiario, la dichiarazione resa dovrà essere opportunamente aggiornata.

E' appena il caso di aggiungere che le singole Amministrazioni, anche per scongiurare l'insorgenza di possibili ipotesi di responsabilità amministrativa nello svolgimento delle proprie attività istituzionali, assolveranno all'obbligo di provvedere al controllo delle dichiarazioni ricevute in ossequio alle prescrizioni contenute nell'articolo 71 del D.P.R. n. 445 del 2000.

L'eventuale presenza di debiti in misura pari almeno all'importo di diecimila euro produrrà la sospensione del pagamento delle somme dovute al beneficiario fino alla concorrenza dell'ammontare del debito rilevato, mentre nel caso di mancata presentazione della dichiarazione da parte del beneficiario, e sino alla presentazione della stessa, verrà sospeso il pagamento per l'intero importo.

Inoltre, nelle suddette ipotesi di sospensione del pagamento, come disposto dal comma 1 dell'articolo 48-bis del D.P.R. n. 602 del 1973, sarà cura delle Amministrazioni obbligate segnalare la circostanza all'agente della riscossione competente per territorio, al fine di consentire l'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo, secondo la specifica procedura prevista all'articolo 72-bis del medesimo decreto.

In caso di intervenuto assolvimento, da parte del beneficiario, del debito derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento, ovvero di quota-parte di questo, sarà il beneficiario stesso a darne comunicazione alla competente Amministrazione al fine di consentire la riattivazione della procedura di pagamento a proprio favore.

Allo scopo di garantire una piena efficacia della nuova disciplina, si ravvisa, inoltre, l'opportunità di vigilare affinché non vengano posti in essere artificiosi frazionamenti di un unico pagamento tali da eludere i descritti obblighi di verifica.

FATTISPECIE ESCLUSE

L'articolo 48-bis del D.P.R. n. 602 del 1973 mostra, ad una prima lettura, una portata amplissima, tale da ricomprendere, potenzialmente, qualsiasi pagamento posto a carico delle Amministrazioni Pubbliche. Tuttavia, a ben vedere, si reputa che l'esistenza di situazioni particolari nonché esigenze di semplificazione amministrativa possano, invero, portare a circoscriverne l'ambito operativo, escludendo l'obbligo di procedere alla richiesta verifica nel caso di pagamenti derivanti da taluni rapporti giuridici per i quali è ravvisabile una particolare tutela, ovvero uno speciale regime.

Il riferimento è, anzi tutto, alle somme erogate a titolo di stipendi, salari, pensioni e altri emolumenti connessi a prestazioni di lavoro dipendente o assimilate. Tali erogazioni, peraltro, si configurano perlopiù quali spese fisse ed obbligatorie per cui appaiono inderogabili e indilazionabili. Il legislatore, inoltre, ha più volte mostrato una particolare attenzione alla tutela del diritto del lavoratore alla corresponsione di tali somme (ad esempio: l'articolo 1 del D.P.R. 5 gennaio 1950, n. 180, prevede, con le eccezioni di cui all'articolo 2 dello stesso decreto, la insequestrabilità, impignorabilità e incedibilità di stipendi, salari, pensioni ed altri emolumenti dovuti ai dipendenti delle Pubbliche Amministrazioni; la legge 8 giugno 1966, n. 424, ha abrogato le disposizioni che prevedevano, a seguito di condanna penale o provvedimento disciplinare, la riduzione o la sospensione delle pensioni a carico dello Stato).

Inoltre, si ritiene non rientrino nel campo di applicazione della norma in esame i pagamenti disposti in virtù di pronunce giurisdizionali esecutive. Ferma restando la facoltà di proporre opposizione all'esecuzione, è da considerare che, bloccando il pagamento dovuto, si verrebbe, di fatto, a sospendere l'esecuzione di un ordine dell'autorità giudiziaria sulla base di accertamenti strumentali ad un procedimento amministrativo.

Nelle suddette fattispecie, il mandato di pagamento dovrà essere corredato di idonea motivazione, esposta anche con un semplice rinvio per relationem a documentazione già in possesso dell'Amministrazione ordinante il pagamento, circa la sussistenza delle cennate ipotesi di esclusione.

In proposito è d'obbligo sottolineare, che le istruzioni diramate con la presente circolare troveranno una più esaustiva e organica disciplina nell'emanando regolamento di attuazione, il quale potrebbe anche discostarsi dalle indicate ipotesi di esclusione.

TRATTAMENTO DELLE IRREGOLARITÀ

Per il trattamento di eventuali irregolarità rilevate in ordine all'osservanza delle prescrizioni contenute nel citato articolo 48-bis, si ritiene che, in prima istanza, vadano promosse tutte quelle iniziative volte ad acclarare l'esistenza o meno di un'effettiva ipotesi di danno erariale.

In particolare, dovranno essere richiesti opportuni chiarimenti all'Amministrazione che ha ordinato e, si presume, già effettuato il pagamento. Nello specifico, occorrerà procedere all'effettuazione di una verifica 'ora per allora' circa la presenza di inadempimenti all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno all'importo di diecimila euro e, in caso affermativo, sarà indispensabile effettuare l'ulteriore riscontro in merito all'esistenza di un eventuale adempimento successivo dell'obbligo di versamento da parte del beneficiario.

Dir. AA.GG. e cont. trib. n. 19 dell'11 agosto 1993, punto 1.6¹¹⁵, e la risoluzione n. 86/E del 12 giugno 2001¹¹⁶.

Invece, nell'ipotesi di accertato inadempimento si è dell'avviso che, al di là delle azioni intraprese dall'agente della riscossione, anche l'Amministrazione che ha disposto il pagamento debba provvedere a diffidare il beneficiario affinché soddisfi la pretesa creditoria esposta nelle cartelle di pagamento notificategli e scadute.

Infine, in caso di perdurante inadempienza all'obbligo di pagamento richiesto dall'agente della riscossione, gli uffici riscontranti e i revisori dei conti - nel rispetto dei termini di prescrizione indicati dall'articolo 1 della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, e delle precisazioni contenute nella circolare n. 44/2006 - provvederanno a trasmettere apposita segnalazione alla competente Procura Regionale della magistratura contabile, in conformità delle direttive contenute nell'Indirizzo di coordinamento del 28 febbraio 1998, n. 16, del Procuratore Generale della Corte dei conti.

Ad ogni buon conto, non sembra superfluo sottolineare la circostanza che le presenti istruzioni rappresentano soltanto prime modalità attuative della disposizione contenuta nell'art. 48-bis del D.P.R. n. 602 del 1973.

Dette istruzioni, quindi, vengono diramate nelle more dell'adozione del previsto regolamento ministeriale, nella consapevolezza che il medesimo regolamento potrebbe contenere anche statuizioni in parte difformi.

¹¹⁵ Il riscontro e la valutazione di eventuali carichi pendenti o comunque di fattori che possano impedire o temporaneamente sospendere la concessione del rimborso costituiscono, come è noto, aspetti di particolare delicatezza. A stretto rigore nel concetto di carico pendente rientrano gli accertamenti, le rettifiche, le irrogazioni di sanzioni, i processi verbali notificati e ogni altra pendenza risultante dalle informazioni dell'Anagrafe Tributaria o da altri elementi esistenti in ufficio per i quali, a norma dell'art. 69 del Regio Decreto 18 novembre 1923, n. 2440, della contabilità generale dello Stato, è prevista la sospensione del pagamento (vedi al riguardo il paragrafo 2.5 a proposito del "fermo amministrativo"). In presenza di carichi pendenti l'ufficio provvede a comunicare al contribuente la sospensione temporanea del rimborso e lo invita a definire le pendenze o, in alternativa, a garantirle a tempo indeterminato con apposita fideiussione o equivalente garanzia. La garanzia deve essere commisurata alle ragioni di credito vantate dall'Amministrazione per quanto concerne il tributo, gli interessi le pene pecuniarie e le soprattasse nella misura edittale massima ove non sia stato emesso il relativo provvedimento di irrogazione, fino a concorrenza dell'importo rimborsabile, qualora questo risulti minore del credito vantato dall'Amministrazione (vedasi R.M. n. 601584 del 24.10.90 e R.M. n. 445319 del 29.7.91). Al riguardo si precisa che l'indagine sui carichi pendenti deve esaurirsi, di norma, nell'ambito del servizio addetto alla liquidazione che deve tener conto dei dati e delle informazioni acquisibili tramite il sistema dell'Anagrafe Tributaria nonché di fatti notori la cui gravità consigli la sospensione del rimborso. Sono escluse dalla predetta indagine le pendenze che risultano definite o per le quali il contribuente abbia correttamente fruito della definizione agevolata di cui alla legge n. 413 del 1991, appurandone i relativi versamenti.

¹¹⁶ Con la nota del 18 gennaio 2000 la Direzione Regionale del ha chiesto un parere in ordine alla corretta interpretazione del punto 3 della circolare n. 146/E

26. Pagamento mediante compensazione volontaria con crediti d'imposta e Compensazioni di crediti con somme dovute a seguito di iscrizione a ruolo.

L' articolo 2, comma 13, del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262¹¹⁷, ha introdotto l'art. 28 ter nel DPR n. 602/1973. In sede di erogazione di un rimborso d'imposta, l'Agenzia delle entrate verifica se il beneficiario risulta iscritto a ruolo e, in caso affermativo, trasmette in via telematica apposita segnalazione all'agente della riscossione che ha in carico il ruolo, mettendo a disposizione dello stesso, sulla contabilità di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto del Direttore generale del dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze in data 1° febbraio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 28 del 4 febbraio 1999, le somme da rimborsare.

del 10 giugno 1998 nella parte in cui prevede che “il concessionario, nel trasmettere agli uffici il modello “VR”, comunicherà anche l'ammontare delle somme iscritte a ruolo costituenti “carico pendente” nei confronti della posizione fiscale del richiedente il rimborso...”. In particolare, viene chiesto se ai fini dell'erogazione di un rimborso IVA debbano essere valutati, in via preliminare, gli eventuali carichi pendenti del richiedente anche relativi a tributi diversi dall'IVA. Al riguardo, si osserva che il citato punto 3 va interpretato sulla base di quanto previsto dall'art. 23 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, nonché dalla circolare 180/E del 10 luglio 1998, in materia di sospensione dei rimborsi. L'articolo 23, comma 1, del citato decreto legislativo n. 472/97 prevede che “il pagamento di un rimborso può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, ancorché non definitivo”. Tale sospensione opera nei limiti della somma risultante dall'atto o dalla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo. Nella circolare 180/E viene citato, a titolo di esempio, che “a fronte di una irrogazione di sanzione in materia di imposte dirette può essere sospeso il pagamento di un rimborso dell'imposta sul valore aggiunto”. Il comma 2 del predetto articolo 23 stabilisce inoltre che, in presenza di provvedimenti definitivi, l'ufficio competente alla liquidazione del rimborso pronuncia la compensazione del debito. Da ciò si evince che rientra nella facoltà degli uffici sospendere il rimborso in presenza di provvedimenti non definitivi relativi anche a tributi diversi dall'imposta sul valore aggiunto. In presenza di provvedimenti definitivi anche relativi a tributi diversi dall'IVA, gli uffici devono invece pronunciare la compensazione del debito. Si ritiene in conclusione che la nozione di “carichi pendenti” deve essere riferita anche a crediti e sanzioni riferibili a tributi erariali, ad esclusione delle imposte doganali e delle imposte sulla produzione e sui consumi. Tutto ciò premesso, si ritiene superato quanto previsto dalla circolare n. 143/E del 9 agosto 1993, ossia che la sospensione del rimborso deve essere effettuata soltanto in presenza di carichi pendenti afferenti l'imposta sul valore aggiunto.

¹¹⁷ V. art. 31, comma 1, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78

Ricevuta la segnalazione di cui al comma 1, l'agente della riscossione notifica all'interessato una proposta di compensazione tra il credito d'imposta ed il debito iscritto a ruolo, sospendendo l'azione di recupero ed invitando il debitore a comunicare entro sessanta giorni se intende accettare tale proposta.

In caso di accettazione della proposta, l'agente della riscossione movimentata le somme di cui al comma 1 e le riversa ai sensi dell'articolo 22, comma 1, del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, entro i limiti dell'importo complessivamente dovuto a seguito dell'iscrizione a ruolo.

In caso di rifiuto della predetta proposta o di mancato tempestivo riscontro alla stessa, cessano gli effetti della sospensione di cui al comma 2 e l'agente della riscossione comunica in via telematica all'Agenzia delle entrate che non ha ottenuto l'adesione dell'interessato alla proposta di compensazione.

All'agente della riscossione spetta il rimborso delle spese vive sostenute per la notifica dell'invito di cui al comma 2, nonché un rimborso forfetario pari a quello di cui all'articolo 24, comma 1, del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1993, n. 567, maggiorato del cinquanta per cento, a copertura degli oneri sostenuti per la gestione degli adempimenti attinenti la proposta di compensazione.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono approvate le specifiche tecniche di trasmissione dei flussi informativi previsti dal presente articolo e sono stabilite le modalità di movimentazione e di rendicontazione delle somme che transitano sulle contabilità speciali di cui al comma 1, nonché le modalità di richiesta e di erogazione dei rimborsi spese previsti dal comma .

L'articolo 31, comma 1-bis, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni, in Legge 30 luglio 2010, n. 122 ha introdotto l'art. 28 quater, disciplinando **a decorrere dal 1° gennaio 2011**, i criteri e le modalità per ottenere il rimborso dei crediti nei confronti delle Amministrazioni. La norma, infatti prevede che i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, maturati nei confronti delle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e succ. mod. per somministrazione, forniture e appalti, possono essere compensati con le somme dovute a seguito di iscrizione a ruolo.

A tal fine, i crediti del contribuente, certificati con la procedura di cui all'articolo 9, comma 3-bis, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, nonché le certificazioni richiamate all'articolo 9, comma 3-ter, lettera b), ultimo periodo, del medesimo decreto, recanti la data prevista per il pagamento, sono utilizzati, a richiesta del creditore, per il pagamento, totale o parziale, delle somme dovute a seguito dell'iscrizione a ruolo, effettuato in **data antecedente** a quella prevista per il pagamento del credito. L'estinzione del debito a ruolo è condizionata alla verifica dell'esistenza e validità della certificazione.

Per quanto sopra, nell'ipotesi di un fallimento, i crediti tributari che l'amministrazione vanta nei confronti di un fallimento e i crediti che il contribuente vanta nei confronti dell'amministrazione sono compensabili solo se sono generati in data anteriore al fallimento, altrimenti, i crediti vantati dall'amministrazione precedenti al fallimento stesso non sono compensabili¹¹⁸.

Se la regione, l'ente locale o l'ente del Servizio sanitario nazionale non versi all'agente della riscossione l'importo oggetto della certificazione **entro sessanta giorni** dal termine nella stessa indicato, l'agente della riscossione ne dà comunicazione ai Ministeri dell'interno e dell'economia e delle finanze e l'importo oggetto della certificazione è recuperato mediante riduzione delle somme dovute dallo Stato all'ente territoriale a qualsiasi titolo, incluse le quote dei fondi di riequilibrio o perequativi e le quote di gettito relative alla compartecipazione a tributi erariali.

Sono escluse dal recupero le risorse destinate al finanziamento corrente del servizio sanitario nazionale.

Nel caso in cui il recupero non sia stato possibile, l'agente della riscossione procede, sulla base del ruolo emesso a carico del titolare del credito, alla riscossione coattiva.

27. Rimborso di versamenti diretti.

Il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare all'intendente di finanza nella cui circoscrizione ha sede l'esattoria presso la quale è stato eseguito il versamento istanza di

¹¹⁸ Comm. trib. prov.le Brescia, sez. XIV, 07/06/2013, n. 51

rimborso, entro **il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso**, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento¹¹⁹.

L'istanza di rimborso può essere presentata anche dal percipiente delle somme assoggettate a ritenuta **entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data in cui la ritenuta è stata operata**¹²⁰.

L'intendente di finanza, sentito l'ufficio delle imposte, provvede al rimborso mediante ordinativo di pagamento.

Quando l'importo del versamento diretto effettuato ai sensi del primo comma, n. 3), o del secondo comma, lettera c), dell'art. 3 è superiore a quello dell'imposta liquidata in base alla dichiarazione ai sensi dell'art. 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, l'intendente di finanza provvede al rimborso della differenza con ordinativo di pagamento, su proposta dell'ufficio¹²¹.

I rimborsi delle imposte non dovute ai sensi dell'articolo 26-quater del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, richiesti dalle società non residenti aventi i requisiti di cui alla lettera a) del comma 4 del citato articolo 26-quater o da stabili organizzazioni, situate in un altro Stato membro, di società che hanno i suddetti requisiti sono effettuati entro un anno dalla data di presentazione della richiesta stessa, che deve essere corredata dalla documentazione prevista dall'articolo 26-quater, comma 6, del citato decreto n. 600 del 1973 o dalla

¹¹⁹ A norma dell'articolo 2-bis, comma 3, del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito con modificazioni in Legge 27 aprile 1989, n. 154, in deroga al disposto del presente comma, il rimborso delle ritenute operate sulle indennità di fine rapporto di lavoro dipendente è effettuato d'ufficio in sede di liquidazione della dichiarazione dei redditi nella quale l'indennità è stata indicata ovvero, qualora derivi da decisione giudiziale, dell'intendente di finanza al quale il percipiente, anche in ragione del suo domicilio fiscale, ha presentato istanza di rimborso.

¹²⁰ Art. 38 c.2 modificato dall'articolo 34, comma 6, della Legge 23 dicembre 2000, n. 388

¹²¹ Art. 38 c.5 modificato dall'articolo 3, comma 19, del D.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920 e successivamente dall'articolo 1, comma 5, della Legge 13 maggio 1999, n. 133.

successiva data di acquisizione degli elementi informativi eventualmente richiesti¹²².

Se i rimborsi non sono effettuati entro il termine di cui al precedente comma, sulle somme rimborsate si applicano gli interessi nella misura prevista dall' articolo 44, primo comma¹²³.

La Corte di Cassazione¹²⁴ ha più volte negato che il sostituto d'imposta sia legittimato a proporre istanza di rimborso delle somme versate in eccedenza al fisco, dal momento che il soggetto passivo è il percettore del reddito, soltanto esso potrà ripetere quanto versato in eccesso,

Se è vero infatti, come afferma il ricorrente principale, che il presupposto che legittima il contribuente alla ripetizione di un tributo non dovuto è il versamento del tributo steso(*), è vero anche che tale versamento, in caso di ritenuta d'imposta, si identifica con la ritenuta operata dal sostituto d'imposta (nella specie l'INPS) all'atto della corresponsione del trattamento pensionistico al sostituto, il quale è tuttavia l'obbligato principale alla corresponsione del tributo, sicché è egli soltanto il titolare del diritto al rimborso. Il fatto che poi, in caso di duplicazione della ritenuta e quindi dei sostituti d'imposta, siano intercorsi accordi fra il sostituto d'imposta (nella specie il Fondo integrativo costituito dalla Banca di Udine) avente diritto alla ripetizione delle somme versate a titolo pensionistico e quindi anche della relativa ritenuta, e l'obbligato principale, al fine di dilazionare la restituzione della ritenuta al predetto sostituto al momento dell'effettivo rimborso ottenuto dall'obbligato principale, è circostanza estranea al rapporto fra Fisco e contribuente, come ha

¹²² Novità introdotta aggiunto dall'articolo 2, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 30 maggio 2005, n. 143.

¹²³ Novità, aggiunta dall'articolo 2, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 30 maggio 2005, n. 143

¹²⁴ Cass., sent. n. 23886 del 22 maggio 2007, in *Dialoghi dir. trib.*, 2008, 971 ss., con nota di LUPI, Davvero la Cassazione esclude la legittimazione del sostituto al rimborso delle ritenute?; cfr. Cass., sent. n. 8606 del 2 ottobre 1996, in *Giur. it.*, 1997, I, 886; Cass., sent. n. 1140 del 26 gennaio 2001, in *Giur. it.*, 2001, 2411; Cass., sent. n. 14922 del 18 novembre 2000, 2005, II, 632 ss, con nota di PETRUCCI, Restituzione al soggetto erogatore di somme dallo stesso corrisposte. Conseguenze a carico del sostituto.

esattamente affermato la Commissione Centrale, qualificando tali accordi "res inter alios".

Questa Corte peraltro, nell'affrontare (Cass. 8606-96) un analogo caso di dilazione della restituzione al sostituto di una ritenuta d'imposta duplicata, di cui il sostituto aveva chiesto il rimborso al Fisco, ha chiaramente affermato che obbligato principale nei confronti del Fisco è il percettore del reddito, cioè il sostituto, cui non può essere richiesta altra dimostrazione, ai fini della ripetizione dell'imposta indebitamente pagata nella forma di ritenuta alla fonte, che quella di aver subito tale ritenuta all'atto della corresponsione di quanto a lui spettante da parte del sostituto d'imposta, il quale, nell'assolvere all'obbligo di ritenuta, non fa altro che pagare un debito altrui (di cui non è però legittimato a chiedere il rimborso, ove la ritenuta in questione risulti non dovuta)¹²⁵.

Sussiste, tuttavia, altro orientamento giurisprudenziale¹²⁶: in tema di rimborso delle imposte sui redditi versate dal sostituto d'imposta, la Corte, individua la legittimazione sia nel soggetto che ha eseguito il versamento sia al percettore delle somme assoggettate a ritenuta.

Da ultimo, alta giurisprudenza, ha affermato la legittimazione a richiedere il rimborso di entrambi i soggetti, precisando tuttavia, che, nella successiva fase di contenzioso conseguente all'eventuale rifiuto dell'amministrazione finanziaria, debba escludersi che ciascuno di essi possa beneficiare dell'istanza presentata eventualmente dall'altro,

il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, attribuisce la legittimazione a richiedere il rimborso dei versamenti diretti sia al soggetto che ha effettuato il versamento diretto (da individuarsi nel sostituto d'imposta, nel caso di ritenute IRPEF effettuate dal datore di lavoro privato o pubblico, non statutale, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 23), sia, al comma 2, al percipiente delle somme assoggettate a ritenuta, e cioè al sostituto; che, a tale proposito, come questa Corte ha già affermato (cfr. Cass. n. 1433 del 2000),

¹²⁵ Cassazione civile, sez. trib., 18/11/2000, n. 14922.

¹²⁶ Cass., sent. n. 1433 del 9 febbraio 2000, in Giust. civ. Mass., 2000, 280; Cass., sent. n. 8504 dell'8 aprile 2009, in Giust. civ. Mass., 2009, 602.

in tema di rimborso di imposte sui redditi, a seguito di versamento diretto delle stesse, il fatto che la disciplina di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, preveda la concorrente legittimazione dei due soggetti a presentare istanza di rimborso non significa che, ai fini della successiva fase dell'instaurazione del processo tributario relativo all'eventuale rifiuto (esplicito o implicito) dell'Amministrazione finanziaria, ciascuno dei soggetti possa beneficiare dell'istanza presentata esclusivamente dall'altro, sostituendosi processualmente allo stesso in caso di eventuale inerzia di quest'ultimo, successivamente alla presentazione dell'istanza di rimborso;

che, infatti, "sostituito" d'imposta che non abbia presentato tempestiva istanza di rimborso dell'imposta, per lui indebitamente pagata dal "sostituto", previa effettuazione della ritenuta, non può neppure impugnare innanzi al giudice tributario l'eventuale provvedimento dell'Amministrazione finanziaria con il quale sia stata rigettata l'istanza di rimborso tempestivamente presentata, invece, dal coobbligato d'imposta; che, d'altronde, neppure il "sostituito" può avvalersi dello schema dell'integrazione del contraddittorio nei confronti del "sostituto", onde superare le conseguenze dell'eventuale inerzia processuale del medesimo, posto che, da un lato, la solidarietà d'imposta sussistente fra i due soggetti in questione non dà luogo a litisconsorzio necessario, e posto che in ogni caso l'eventualmente provocato intervento del "sostituto" non varrebbe a sanare le preclusioni a sua volta maturatesi nei confronti di quest'ultimo in virtù della mancata impugnazione del provvedimento di diniego di rimborso;

che, pertanto, nella specie, avendo richiesto il rimborso dell'imposta versata il solo sostituto lo stesso è non solo pienamente legittimato ad agire in giudizio impugnando il diniego dell'Amministrazione ma tale impugnazione, non ammettendo integrazioni da parte del coobbligato finirebbe per tradursi in una indebita limitazione al diritto costituzionale di azione; che, invece, il secondo profilo di inammissibilità del ricorso appare fondato, sia pure in base alle seguenti considerazioni integrative della posizione espressa, sinteticamente, dal PG;...¹²⁷.

¹²⁷ Cass., sent. n. 14911 del 28 giugno 2007, in Boll. trib., 2007, 1905.

Tale ultimo orientamento pare, dunque, configurare una "co-legittimazione" di entrambi i soggetti, che lascerebbe spazio all'inevitabile rischio della duplicazione di istanze che potrebbe comportare la creazione di una situazione di incertezza, o comunque di aggravamento dell'istruttoria.

Parte della dottrina, ritiene, invece nella sostituzione a titolo d'acconto che il sostituto non è debitore in luogo del soggetto che sarebbe obbligato secondo i criteri generali della soggettività passiva dell'obbligazione tributaria, ma è soggetto passivo di un obbligo di versamento, previa pagamento della ritenuta; in definitiva, non sarebbe soggetto passivo dell'obbligazione, che resta, per l'appunto, il sostituto: tale tesi porta alla conseguenza che la legittimazione è del solo sostituto.

Altra dottrina, richiamando quanto previsto dall'art. 38, DPR n. 602/1973, ha posto in evidenza, che la negazione all'autore materiale del versamento della possibilità di presentare istanza di rimborso escluderebbe una serie di situazioni in cui il diritto di rimborso potrebbe essere esercitato solo dal sostituto.

Una ipotesi, è quella del sostituto che abbia operato la ritenuta in maniera corretta ma eseguito un versamento di importo superiore; in tal caso, l'interesse a chiedere il rimborso, nonché la legittimazione a proporre l'istanza, appartiene solo al sostituto poiché il sostituto non ha subito alcuna diminuzione patrimoniale essendo stato destinatario di un prelievo pari a quello effettivamente dovuto. La stessa cosa potrà dirsi per l'ipotesi della duplicazione del versamento operata dal sostituto, il quale abbia esercitato la rivalsa in misura pari all'imposta dovuta.

Nei citati casi il sostituto ha assolto il suo debito verso l'erario e non ha interesse a chiedere il rimborso né può essere onerato di alcuna attività procedimentale, dovendo imputare l'errore al sostituto.

V'è poi, chi, nel tentativo di legittimare entrambi i soggetti, alla richiesta di rimborso, evidenzia il pericolo che l'amministrazione potrebbe essere esposta a un doppio rimborso. A tal fine parte della dottrina ritiene che la legittimazione spetti al percettore del reddito e che essa competa al sostituto nell'ipotesi in cui quest'ultimo non abbia operato la rivalsa nei confronti del percettore del reddito poiché il sostituto avrebbe eseguito il versamento al fisco con risorse proprie. Tale dottrina avvalorata la propria tesi evidenziando l'uso del termine "anche", che appare dal

comma 2 dell'art. 38 del DPR n. 602/1973, che deve essere inteso non come una generale estensione della legittimazione ad entrambi i soggetti ma a indicare la possibilità che l'istanza di rimborso venga presentata da un soggetto diverso da quello che ha eseguito il versamento.

In definitiva, è possibile individuare una corretta chiave di lettura della norma recata dall'art. 38, DPR n. 602/1973 in quella dottrina¹²⁸ che, muovendo dal presupposto che l'esercizio della rivalsa avvenga quando sia rilasciata la certificazione attestante l'avvenuta ritenuta¹²⁹, ha affermato che tale rilascio, avrebbe

¹²⁸ MESSINA, Sostituzione tributaria e proponibilità dell'azione ordinaria di adempimento, in *Rass. trib.*, I, 1989, 576 ss.

¹²⁹ a giurisprudenza di legittimità (Cass., sent. n. 14033 del 21 aprile 2006, II, 199 ss., con nota di DENORA, Considerazioni in tema di ritenuta alla fonte a titolo d'acconto) si è espressa nel senso che la certificazione del sostituto costituisca condicio sine qua non perché il sostituto possa in sede di dichiarazione dedurre la somma ritenuta. A questo riguardo, con recente sentenza, la Corte di cassazione (sent. n. 12072 del 14 maggio 2008, 2009, II, 673) ha affermato che la stessa non ammette equipollenti sottolineando che, pure in presenza della soppressione dell'obbligo di allegazione della certificazione alla dichiarazione, il contribuente deve comunque conservare la certificazione della ritenuta d'acconto subita in quanto, nell'ipotesi di controllo, la prova dell'avvenuta ritenuta può essere fornita soltanto attraverso l'esibizione della documentazione. Tale posizione è stata oggetto di critiche da parte della giurisprudenza di merito che ora (Comm. trib. II grado di Bari sent. n. 48 del 16 giugno 2008, in *Giur. merito*, 2008, 3014; Comm. trib. I grado Reggio Emilia sent. n. 9 del 16 gennaio 2009, in *Giur. trib.*, 2009, 830 ss.) ha affermato la responsabilità solidale del sostituto nei confronti del fisco solo nell'ipotesi in cui quest'ultimo non abbia subito le ritenute con la conseguenza che, allorché quest'ultimo abbia prodotto le buste paga e il CUD, non possa essergli imputata alcuna responsabilità in solido con il sostituto d'imposta; ora (cfr. Comm. trib. I grado di Milano sent. n. 490 del 17 novembre 1998, in *Giur. trib.*, 1999, 893) ha ritenuto che anche attraverso la produzione di documentazione bancaria il sostituto possa assolvere all'onere di dimostrare l'avvenuta trattenuta; ora (cfr. Comm. trib. I grado di Lecce sent. n. 60 del 4 marzo 2008, 2008, II, 393 ss., con nota di MURARO, Osservazioni in punto di pseudo sostituzione parziale con rivalsa obbligatoria: l'omessa certificazione delle ritenute d'acconto e la funzione "nomofilattica" della giurisprudenza di merito), ha affermato che se il dipendente ha assolto il suo obbligo attraverso la ritenuta subita, l'obbligazione si estingue in capo all'originario titolare del debito fiscale e si costituisce ex novo in capo al sostituto d'imposta, che ha operato la ritenuta anche per evitare la doppia imposizione. La posizione assunta dalla giurisprudenza di merito trova eco nelle affermazioni della dottrina (RUSSO, *Manuale*, cit., 173) secondo la quale, anche nella ipotesi in cui il sostituto, dopo aver operato la rivalsa, non provveda al versamento delle somme trattenute, il sostituto può in ogni caso detrarre la ritenuta d'acconto operata nei suoi confronti in quanto in quel momento avviene la sua liberazione nei confronti del Fisco.

effetti sia nella sfera patrimoniale del sostituto, sia in quella del sostituto, con la conseguenza che per quest'ultimo si trasformerebbe l'originario credito negoziale in un credito d'imposta, mentre quanto al sostituto, il rilascio della certificazione comporterebbe l'obbligatorietà del versamento all'erario delle ritenute e quindi l'irripetibilità delle somme a tal titolo già versate, sebbene le ritenute fossero state erroneamente operate. La conclusione sarà che soltanto anteriormente al rilascio della certificazione dell'avvenuta ritenuta sarà configurabile la legittimazione del sostituto alla proposizione dell'istanza di rimborso delle somme che nella propria veste abbia versato all'erario in eccedenza rispetto a quelle dovute dal percettore del reddito, legittimazione, invece negata, posteriormente al rilascio della certificazione medesima, quando sussiste soltanto quella del sostituto, a condizione che quest'ultimo non si sia avvalso della certificazione stessa. Qualora, infatti, il percettore del reddito avesse dedotto dall'imposta dovuta quella risultante dalla certificazione rilasciata dal sostituto, provvedendo così a versare una somma inferiore rispetto a quella della quale sarebbe stato debitore ove avesse imputato la ritenuta d'acconto nella misura correttamente dovuta, non sussisterebbe alcuna eccedenza d'imposta e, quindi, alcun credito nei confronti dell'erario.

La tesi enunciata, ha il pregio di individuare il *discrimen* tra la fase (anteriore al rilascio della certificazione) in cui anche il sostituto può proporre l'istanza di rimborso, ovvero esercitare l'azione nei confronti dell'amministrazione finanziaria, e quella (successiva al rilascio della certificazione) nella quale il medesimo non può più proporre l'istanza in quanto tenuto a versare all'erario tutte le somme trattenute ancorché non dovute dal percettore ovvero eccedenti l'ammontare dell'esatta ritenuta.

28. Rimborso di ritenute dirette (art. 37).

Nel caso di imposte pagate sulla base di norme che la giurisprudenza comunitaria ha ritenuto contrastanti con il diritto comunitario, il contribuente, può domandarne il rimborso solo entro il termine di decadenza stabilito dalla disciplina nazionale, non potendo, la pronuncia comunitaria, incidere sul decorso di esso, e dunque configurarsi come espressione di "overruling"; per tali ragioni, la pronuncia comunitaria non è idonea ad operare retroattivamente, poiché la decisione comunitaria non

riguarda né la materia processuale, né il termine per la domanda di rimborso d'imposta,

Invero nel caso di imposte pagate sulla base di norme che la giurisprudenza comunitaria ha ritenuto contrastanti con il diritto comunitario il contribuente può domandarne il rimborso solo entro il termine di decadenza stabilito dalla disciplina nazionale, senza che la pronuncia comunitaria possa incidere sul decorso di esso, non potendo questa configurarsi come espressione di "overruling", e pertanto, non essendo tale, è inidonea ad operare retroattivamente, atteso che la decisione comunitaria non riguarda la materia processuale, nè il termine per la domanda di rimborso d'imposta, la quale, peraltro, resta proponibile anche prima che alla direttiva stessa venga data attuazione nello Stato italiano, come nella specie (Cfr. anche Cass. Sentenze n. 13087 del 25/07/2012, n. 4670 del 23/03/2012). Del resto in tema di rimborso delle imposte, il termine di decadenza previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, ha portata generale, riferendosi a qualsiasi ipotesi di indebito correlato all'adempimento dell'obbligazione tributaria, qualunque sia la ragione per cui il versamento è in tutto o in parte non dovuto, e quindi ad errori tanto connessi ai versamenti, quanto riferibili all'"an" o al "quantum" del tributo, ovvero a ritenute alla fonte, mentre il termine ordinario di cui all'art. 37 del D.P.R. citato è applicabile alle sole ipotesi di ritenuta diretta, operata dalle Amministrazioni dello Stato nei confronti dei propri dipendenti, ipotesi non ricorrente nel caso in esame (V. pure Cass. Sentenze n. 24058 del 16/11/2011, n. 11987 del 2006). Peraltro la stessa Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle entrate (con circolare n. 62/E del 29.12.08), dopo alcuni anni dalla pronuncia, ha infine accettato il dettato della Corte di Giustizia, stabilendo che "Preso atto di quanto statuito dalla Corte di Giustizia, nei rapporti non ancora esauriti va applicata anche agli uomini (categoria sfavorita) la disciplina che era prevista per le donne (categoria favorita), non risultando più sostenibile sul punto la diversa tesi di cui alla risoluzione n. 112/E del 13 ottobre 2006", mentre invece quello in argomento lo era quando l'istanza di rimborso era stata presentata addirittura nel 2009, e cioè otto anni dopo.¹³⁰

¹³⁰ Cassazione civile, sez. VI, 09/01/2015, n. 111

(la quale, peraltro, resta proponibile anche prima che alla direttiva stessa venga data attuazione nello Stato italiano)¹³¹.

Il contribuente assoggettato a ritenuta diretta può ricorrere all'intendente di finanza della provincia nella quale ha il domicilio fiscale, per errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria entro il termine di decadenza di quarantotto mesi chiedendo il rimborso¹³²

In tema di rimborso delle imposte, il termine di decadenza previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, ha portata generale, riferendosi a qualsiasi ipotesi di indebitto legato all'adempimento dell'obbligazione tributaria, qualunque sia la motivazione per cui il versamento è in tutto o in parte non dovuto, quanto ad errori riferibili all'"an" o al "quantum" del tributo, ovvero a ritenute alla fonte, mentre il termine ordinario di cui all'art. 37 del D.P.R. è applicabile alle sole ipotesi di ritenuta diretta, operata dalle Amministrazioni dello Stato nei confronti dei propri dipendenti, ipotesi non ricorrente nel caso in esame,

in tema di rimborso delle imposte, il termine di decadenza previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38 e succ. modif. ha portata generale, riferendosi a qualsiasi ipotesi di indebitto correlato all'adempimento dell'obbligazione tributaria, qualunque sia la ragione per cui il versamento è in tutto o in parte non dovuto, e quindi ad errori tanto connessi ai versamenti quanto riferibili all'"an" o al "quantum" del tributo, mentre il termine ordinario di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 37 è applicabile alle sole ipotesi di ritenuta diretta operata dalle Amministrazioni dello Stato nei confronti dei propri dipendenti. Tale principio trova piena applicazione persino nel caso in cui il diritto al rimborso dipenda da una sentenza che abbia dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'assoggettamento a tributo del reddito in relazione al quale è stato effettuato il versamento diretto, con la conseguenza che detta sentenza spiega effetti, secondo i principi generali, soltanto in riferimento ai rapporti pendenti e non

¹³¹ Cfr. anche Cass. Sentenze n. 13087 del 25/07/2012, n. 4670 del 23/03/2012.

¹³² Modifica introdotta all'art. 37 dall'articolo 34 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388

anche a quelli esauriti, quale deve considerarsi quello in ordine al quale sia decorso il suddetto termine di decadenza¹³³.¹³⁴

Peraltro la stessa Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle entrate¹³⁵, dopo alcuni anni dalla pronuncia, ha infine accettato il dettato della Corte di Giustizia, stabilendo che "Preso atto di quanto statuito dalla Corte di Giustizia, nei rapporti non ancora esauriti va applicata anche agli uomini (categoria sfavorita) la disciplina che era prevista per le donne (categoria favorita), non risultando più sostenibile sul punto la diversa tesi di cui alla risoluzione n. 112/E del 13 ottobre 2006", mentre invece quello in argomento lo era quando l'istanza di rimborso era stata presentata addirittura nel 2009, e cioè otto anni dopo.

Ai sensi dell'art. 37 DPR n. 602/1973, il contribuente, avverso la decisione dell'intendente di finanza, ovvero trascorsi novanta giorni dalla data di presentazione del ricorso senza che sia intervenuta la decisione dell'intendente di finanza, il contribuente può ricorrere alla commissione di primo grado secondo le disposizioni del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.

Al rimborso l'intendente di finanza provvede mediante ordinativo di pagamento entro il termine di trenta giorni dalla data in cui il provvedimento di accoglimento del ricorso si è reso definitivo¹³⁶.

29. Rimborso di versamenti diretti (art. 38).

Il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare all'intendente di finanza nella cui circoscrizione ha sede l'esattoria presso la quale è stato eseguito il versamento istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale,

¹³³ V. pure Cass. Sentenze n. 11987 del 22/05/2006, n. 15200 del 2005.

¹³⁴ V. pure Cass. Sentenze n. 24058 del 16/11/2011, n. 11987 del 2006

¹³⁵ Circolare n. 62/E del 29.12.08.

¹³⁶ La disciplina si applica alle sole imposte sui redditi (art. 19, d.lg. 26 febbraio 1999, n. 46).

duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento¹³⁷.

Il termine di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso delle imposte sui redditi in caso di versamenti diretti, previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, decorre, nella ipotesi di effettuazione di versamenti in acconto, dal versamento del saldo solo nel caso in cui il relativo diritto derivi da un'eccedenza degli importi anticipatamente corrisposti rispetto all'ammontare del tributo che risulti al momento del saldo complessivamente dovuto, oppure rispetto ad una successiva determinazione in via definitiva dell'"an" e del "quantum" dell'obbligazione fiscale, mentre non può che decorrere dal giorno dei singoli versamenti in acconto nel caso in cui questi, già all'atto della loro effettuazione, risultino parzialmente o totalmente non dovuti, poichè in questa ipotesi l'interesse e la possibilità di richiedere il rimborso sussistono sin da tale momento,

il termine di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso delle imposte sui redditi in caso di versamenti diretti, previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38 (il quale concerne tutte le ipotesi di contestazione riguardanti i detti versamenti), decorre, nella ipotesi di effettuazione di versamenti in acconto, dal versamento del saldo solo nel caso in cui il relativo diritto derivi da un'eccedenza degli importi anticipatamente corrisposti rispetto all'ammontare del tributo che risulti al momento del saldo complessivamente dovuto, oppure rispetto ad una successiva determinazione in via definitiva dell'"an" e del "quantum" dell'obbligazione fiscale, mentre non può che decorrere dal giorno dei singoli versamenti in acconto nel caso in cui questi, già all'atto della loro effettuazione, risultino parzialmente o totalmente non dovuti, poichè in questa ipotesi l'interesse e la

¹³⁷ A norma dell'articolo 2-bis, comma 3, del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito con modificazioni in Legge 27 aprile 1989, n. 154, in deroga al disposto del comma 1 art. 38, il rimborso delle ritenute operate sulle indennità di fine rapporto di lavoro dipendente è effettuato d'ufficio in sede di liquidazione della dichiarazione dei redditi nella quale l'indennità è stata indicata ovvero, qualora derivi da decisione giudiziale, dell'intendente di finanza al quale il percipiente, anche in ragione del suo domicilio fiscale, ha presentato istanza di rimborso.

possibilità di richiedere il rimborso sussistono sin da tale momento¹³⁸.

L'istanza di cui al primo co. art. 38, può essere presentata anche dal percipiente delle somme assoggettate a ritenuta entro il termine di decadenza di **quarantotto mesi** dalla data in cui la ritenuta è stata operata¹³⁹.

L'intendente di finanza, sentito l'ufficio delle imposte, provvede al rimborso mediante ordinativo di pagamento.

Quando l'importo del versamento diretto effettuato ai sensi del primo comma, n. 3), o del secondo comma, lettera c), dell'art. 3 è superiore a quello dell'imposta liquidata in base alla dichiarazione ai sensi dell'art. 36- bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, l'intendente di finanza provvede al rimborso della differenza con ordinativo di pagamento, su proposta dell'ufficio¹⁴⁰.

I rimborsi delle imposte non dovute ai sensi dell' articolo 26- quater del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, richiesti dalle società non residenti aventi i requisiti di cui alla lettera a) del comma 4 del citato articolo 26- quater o da stabili organizzazioni, situate in un altro Stato membro, di società che hanno i suddetti requisiti sono effettuati entro un anno dalla data di presentazione della richiesta stessa, che deve essere corredata dalla documentazione prevista dall' articolo 26- quater, comma 6, del citato decreto n. 600 del 1973 o dalla successiva data di acquisizione degli elementi informativi eventualmente richiesti¹⁴¹.

¹³⁸ Cassazione civile, sez. VI, 20/07/2016, n. 14868; cfr. Cass. n. 13478/2008; id. n. 5653/2014; id. n. 27136/14; cfr. Cass. n. 13478/2008; id. n. 5653/2014; id. n. 27136/14

¹³⁹ Novità introdotta dall'articolo 34, comma 6, della Legge 23 dicembre 2000, n. 388.

¹⁴⁰ Il co. 4 art. 38 è stato modificato dall'articolo 3, comma 19, del D.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920 e successivamente dall'articolo 1, comma 5, della Legge 13 maggio 1999, n. 133.

¹⁴¹ Novità introdotta dall'articolo 2, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 30 maggio 2005, n. 143.

Se i rimborsi non sono effettuati entro il termine di cui al precedente comma, sulle somme rimborsate si applicano gli interessi nella misura prevista dall' articolo 44, primo comma¹⁴².

E' stato chiarito, dalla giurisprudenza, come "la domanda di esenzione dal tributo, ove ritualmente e tempestivamente avanzata, costituendo esercizio del diritto del contribuente al riconoscimento dell'inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria, fondato sulla norma d'esenzione, e, quindi, dell'inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento, non puo' non implicare la richiesta di restituzione, totale o parziale, di quanto cautelativamente versato. Ne consegue che la domanda di esenzione vale come istanza di rimborso sia delle somme giu' versate, sia di quelle eventualmente versate dopo la sua proposizione, in corso di giudizio, anche a seguito di una sentenza favorevole, non venendo meno l'esigenza cautelativa di non incorrere in sanzioni fino al passaggio in giudicato della sentenza stessa; e ne consegue ulteriormente che, qualora si formi il giudicato su entrambi i diritti, all'esenzione e al rimborso del tributo oggetto della relativa domanda, cautelativamente versato, il contribuente non e' soggetto all'onere di formulare distinta istanza di rimborso del tributo nel termine fissato del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, ma puo' far valere il giudicato stesso nell'ordinario termine di prescrizione decennale: fattispecie relativa ad esenzione decennale dall'ILOR ai sensi della L. 22 luglio 1966, n. 614, art. 8"¹⁴³.

30. Cassazione civile, sez. un., 30/06/2016, (ud. 07/06/2016, dep.30/06/2016), n. 13378.

Considerato che la natura giuridica della dichiarazione fiscale, è quella di mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti¹⁴⁴, e conformemente all'art. 53 Cost., la Corte, ha ripetutamente affermato il principio di diritto in virtù del quale, il contribuente può emendare la dichiarazione allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella sua

¹⁴² Sostituito dall'articolo 2, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 30 maggio 2005, n. 143.

¹⁴³ Cass. 25866/2015; Cass. n. 1967 del 2005; Cass. n. 2598 del 2004.

¹⁴⁴ Cass. SS.UU. n. 15063/2002

redazione e incidenti sull'obbligazione tributaria, anche in sede contenziosa, per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria,

a cartella emessa a seguito di controllo automatizzato (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis; D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis) può essere impugnata, ai sensi dell'art. 19 proc. trib., non solo per vizi propri ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva. Essa, infatti, non rappresenta la richiesta di pagamento di una somma definita con precedenti atti di accertamento, autonomamente impugnabili e non impugnati, ma riveste anche natura di atto impositivo, trattandosi del primo e unico atto con cui la pretesa fiscale è esercitata nei confronti del dichiarante¹⁴⁵. Si aggiunga che, in adesione a principi di capacità contributiva (art. 53 Cost.) e di correttezza e legalità dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.), la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione fiscale allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella sua redazione e incidenti sull'obbligazione tributaria, è esercitarle anche in sede contenziosa per opporsi alla pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria¹⁴⁶. La dichiarazione fiscale reca, infatti, un'esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione, e costituisce un momento dell'iter per l'accertamento dell'esatta obbligazione tributaria, essendo conforme a buona fede (art. 10 Statuto) non percepire somme non dovute pur se dichiarate al fisco dal presunto debitore¹⁴⁷.¹⁴⁸

Infatti nelle sentenze si legge:

La dichiarazione dei redditi del contribuente, affetta da errore, sia esso di fatto che di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione, alla luce del d.P.R. n. 600 del 1973, nel testo applicabile "ratione temporis", è - in linea di principio - emendabile e ritrattabile, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri

¹⁴⁵ In tal senso: Cass. n. 1263 del 2014.

¹⁴⁶ In tal senso: Cass. n. 3754 del 2014, n. 2226 del 2011 e n. 22021 del 2006.

¹⁴⁷ In tal senso: Cass. n. 26181 del 2014.

¹⁴⁸ Sent. Sez. 5, n. 5947 del 25/03/2015; conf. Sent. n. 26187/2014, Sent. n. 18765/2014; Ord. n. 3754/2014, Sent. n. 22021/2006.

contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico. Ciò in quanto: la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti, e costituisce un momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria; l'art. 9, commi 7 e 8, del d.P.R. n. 600 del 1973, nel testo vigente in quel tempo, non pone alcun limite temporale all'emendabilità e alla ritrattabilità della dichiarazione dei redditi risultanti da errori commessi dal contribuente; un sistema legislativo che intendesse negare in radice la rettificabilità della dichiarazione, darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito e, pertanto, non compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53, comma 1, cost.) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97, comma 1, cost.) (vedi nota 98).

In virtù dell'art. 10 dello statuto del contribuente, è conforme a buona fede la condotta dell'amministrazione che non percepisce somme non dovute ancorchè dichiarate per errore dal presunto debitore,

Nel procedimento preordinato al riconoscimento della dipendenza da causa di servizio dell'infermità denunciata dal pubblico dipendente, spetta a quest'ultimo fornire la prova del nesso di causalità fra l'insorgere dell'infermità evento e la prestazione del servizio; di conseguenza il dipendente, che sostenga la dipendenza dell'infermità da una causa di servizio ha l'onere di dedurre e provare i fatti costitutivi del diritto, dimostrando la riconducibilità dell'affezione denunciata alle modalità concrete di svolgimento delle mansioni inerenti la qualifica rivestita. Ne consegue che il nesso causale tra l'attività lavorativa e l'evento, in assenza di un rischio specifico, non può essere oggetto di presunzioni di carattere astratto ed ipotetico, ma esige una dimostrazione, quanto meno in termini di probabilità, ancorata a concrete e specifiche situazioni di fatto, con riferimento alle mansioni svolte, alle condizioni di lavoro e alla durata e intensità

dell'esposizione a rischio e la consulenza tecnica non costituisce un mezzo sostitutivo dell'onere della prova, trattandosi soltanto di uno strumento istruttorio finalizzato ad integrare l'attività del giudice per mezzo di cognizioni tecniche con riguardo a fatti già acquisiti.¹⁴⁹.

Sulla base del citato orientamento, nulla osterebbe alla possibilità di emendare, mediante allegazione di errori nella dichiarazione e incidenti sull'obbligazione tributaria, non solo nei limiti delle disposizioni sulla riscossione delle imposte (D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38), ovvero del regolamento per la presentazione delle dichiarazioni (D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2), ma anche nella fase difensiva processuale, al fine di opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal fisco con diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato¹⁵⁰.

Sussiste, tuttavia altro differente orientamento¹⁵¹ secondo cui l'atto di rettifica da parte del contribuente inteso a correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito ovvero, di un maggior debito o minor credito d'imposta, sarebbe ammissibile, ai sensi del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 2, comma 8 bis, solo entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo; e che "il termine da tale norma previsto - art. 2, comma 8 bis cit. - rilevarebbe soltanto al fine della possibilità di opporre In compensazione il credito risultante dalla rettifica, mentre resterebbe salva la possibilità di operare la rettifica stessa agli effetti del diritto ai rimborso", in quanto "In base ad essa la facoltà di rettificare la dichiarazione in senso favorevole al dichiarante sarebbe esercitabile senza limiti di tempo, il che è certamente contrarlo all'intenzione del legislatore"; tali conclusioni sembrerebbero implicitamente condivise anche da altre decisioni¹⁵²;

¹⁴⁹ Sent. n. 434/2015; conf. Sent. n. 5947/2015; Sent. n. 26181/2014, Sent. n. 2366/2013.

¹⁵⁰ Sent. n. 5947/2015; Sent. n. 6665/2015, Sent. n. 434/2015, Sent. n. 26187/2014, Sent n. 18765/2014

¹⁵¹ Sent. n. 14294/2014.

¹⁵² Sent. n. 24929/2013, Ord. n. 454/2014, Ord. n. 19661/2013, Sent. n. 20415/2014.

Salva l'applicazione delle sanzioni, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'art. 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, e successive modificazioni". Il successivo comma 8 bis dispone: "Le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'art. 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17". Ne consegue che la correzione di errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito - quale è il caso in esame - è ammissibile solo entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo¹⁵³(V. nota 106).

Data la divergenza di orientamenti, si è espressa la Corte di cassazione a SS.UU.¹⁵⁴ affermarono che la dichiarazione in questione, in generale, ha natura di atto non negoziale e non dispositivo, recante una mera esternazione di scienza e di giudizio, integrante un momento dell'iter procedimentale inteso all'accertamento di tale obbligazione ed al soddisfacimento delle ragioni erariali che ne sono l'oggetto, come tale emendabile e ritrattabile quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che sulla base della legge devono restare a suo carico.

¹⁵³ Conf.Ord. 11500/2013

¹⁵⁴ Anche Sent. n. 15063/2002

Tali principi sono stati confermati dalle Sezioni semplici,

Vero è che questa Corte¹⁵⁵ ha più volte avuto modo di affermare che il sopravvenire di una disposizione che renda applicabile retroattivamente un regime di assoggettamento a tassazione preclude al contribuente, il quale abbia già tradotto nei fatti in sede di dichiarazione dei redditi (anticipandoli) i contenuti di una tale modifica, di neutralizzare gli effetti di tale condotta attraverso la rettifica della dichiarazione stessa, ove ancora nei termini; ovvero con la presentazione di una domanda di rimborso di quanto si assume erroneamente versato a titolo d'imposta, dovendosi l'obbligazione tributaria ritenersi sussistente in virtù di quanto disposto dall'art. 36 DPR 42-1988.

Senonché, questa Corte, a sezioni unite (Cass. ss.uu. 15063-2002) - risolvendo un contrasto di giurisprudenza concernente l'attitudine di una istanza di rimborso a rettificare in senso favorevole al contribuente la dichiarazione dei redditi dal medesimo presentata ai sensi degli artt. 1 e ss. DPR 600-1973 - è pervenuta alla conclusione che nel vigente ordinamento tributario è "emendabile e ritrattabile ogni dichiarazione dei redditi che risulti, comunque, frutto di un errore del dichiarante nella relativa redazione, sia tale errore testuale o extratestuale, di fatto o di diritto, quando da essa possa derivare l'assoggettamento del dichiarante medesimo ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che per legge devono restare a suo carico".

A tale conclusione le sezioni unite sono pervenute osservando: che nessun limite temporale all'emendabilità ed alla retrattabilità della dichiarazione dei redditi può essere desunto dal dettato dell'art. 9 commi settimo ed ottavo DPR 600-1973; che la dichiarazione dei redditi ha natura di atto non negoziale e non dispositivo, recante una mera esternazione di scienza e di giudizio; che detta dichiarazione non costituisce il titolo della obbligazione tributaria, ma integra solo un momento dell'iter procedimentale inteso all'accertamento di tale obbligazione ed al soddisfacimento delle ragioni erariali che ne sono l'oggetto; che si rivelerebbe difficilmente compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53 comma primo Cost.) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97

¹⁵⁵ Cass. 14449-2000; Cass. 9893-1997; Cass. 4037 e 3574-1995.

comma primo Cost.) un sistema che, negando la rettificabilità della dichiarazione, venga a sottoporre il contribuente ad un prelievo indebito: mentre la rimovibilità degli effetti di una dichiarazione dei redditi riscontrata comunque erronea è resa possibile dal combinato disposto degli artt. 38 comma primo DPR 602-1973 - applicabile anche per ripetere i tributi diretti versati, per errore, in autotassazione - 16, commi primo e settimo DPR 636-1972 e (nel nuovo contenzioso) 19 comma primo lett. g) D.Lgs.vo 546-1992.¹⁵⁶.

Più recentemente nella sentenza della Sezione Quinta n. 6392 del 19/03/2014, leggesi: "le dichiarazioni fiscali, in particolare quella dei redditi, non hanno natura di dichiarazioni di volontà, ma di scienza, e pertanto, salvo casi particolari (ad esempio, le dichiarazioni integrative presentate ai fini del condono), esse possono essere liberamente modificate dal contribuente, anche attraverso la difesa nel processo, ed anche nei giudizi di rimborso"; nella sentenza della stessa Sezione n. 22490 del 04/11/2015, si afferma: "al contribuente è consentito di emendare la propria dichiarazione, ove affetta da errore di fatto o di diritto, anche se non direttamente da essa rilevabile, quando dalla stessa possa derivare il suo assoggettamento ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico, con il limite temporale derivante dall'esaurimento, provocato dal trascorrere del tempo o dal sopravvenire di decadenze, del relativo rapporto tributario, ovvero, in assenza di tali evenienze, anche dopo l'emissione di un provvedimento impositivo, nell'ambito del processo tributario".

A fronte di tale indirizzo si è peraltro asserito¹⁵⁷ che:

L'art. 38 riguarda i casi di errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria adempiuta, casi cioè in ordine ai quali si rende necessaria esclusivamente un'operazione in un certo senso complementare a quella di liquidazione. L'emenda o la ritrattazione di cui al comma 8 bis, riguarda invece i casi di dichiarazione di fatti diversi da quelli già

¹⁵⁶ Sent. 8153 del 23/5/2003, Sent. 12791 del 9/7/2004, Sent. 4238 del 2/3/200; Sent. 26839 del 20/12/2007, sent. 29738 del 19/12/2008.

¹⁵⁷ Sent. 5373 del 4/4/2012.

dichiarati (e tali da determinare un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta od un minor credito) - in ordine ai quali non potrebbe ipotizzarsi un rimborso se non a seguito di un'attività propriamente di controllo e di accertamento del presupposto "favorevole" da parte dell'Amministrazione finanziaria, In questi casi, una volta scaduto invano il termine stabilito per la rettifica della dichiarazione, nessuna istanza di rimborso è ammissibile (al di fuori dei casi di errori materiali, duplicazioni o versamenti relativi ad obbligazioni tributarie inesistenti), posto che la stessa si porrebbe in contrasto con una dichiarazione ormai divenuta inemendabile (dovendosi dare all'introduzione di un termine per la rettifica un significato corrispondente ad un effetto giuridico).

Inoltre,

I termini della questione sono chiariti con precisione dalla pronuncia della Corte n. 4238 del 2/03/2004 così massimata: "in tema di imposte sui redditi, premesso che la dichiarazione dei redditi, presentata ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, affetta da errore (di fatto o di diritto) commesso dal contribuente, è - in linea di principio - emendabile e ritrattabile quando da essa possa derivare l'assoggettamento ad oneri contributivi più gravosi di quelli che, in base alla legge, devono restare a carico del dichiarante, la richiesta di rimborso presentata ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, comma 1, è idonea, per i periodi anteriori all'1 gennaio 2002, a rettificare in senso favorevole al contribuente la dichiarazione stessa, non essendo previsti, prima di detta data, termini di decadenza, per tale rettifica favorevole, diversi da quelli prescritti per il rimborso dalla citata norma. Da un lato, infatti, il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 9, comma 8, (comma aggiunto dalla L. 29 dicembre 1990, n. 408, art. 14, applicabile "ratione temporis") - che prevede un termine per integrare la dichiarazione - si riferisce soltanto alle omissioni ed agli errori in danno dell'amministrazione e non anche a quelli in danno del contribuente;

dall'altro, solo con il D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, art. 2, che ha modificato, con effetto dall'1 gennaio 2002, il D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 2, introducendo il comma 8 bis -, è stata prevista una dichiarazione integrativa per correggere errori od omissioni in danno del contribuente, da presentarsi non oltre il

termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo".

Nella successiva sentenza n. 5399 del 4/4/2012, con espresso riferimento al disposto dell'art. 2 comma 8 bis, leggesi: "il limite temporale dell'emendabilità della dichiarazione integrativa non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo appare doversi ritenere... necessariamente circoscritto ai fini dell'utilizzabilità in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17, indicata nella successiva proposizione della disposizione"¹⁵⁸.

Con le decisioni n. 5852 del 13/4/2012, n. 19661 del 27/8/2013 e n. 18399/2015, si è poi affermata che "la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione, allegando errori di fatto o di diritto, incidenti sull'obbligazione tributaria, ma di carattere meramente formale, sarebbe esercitabile anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa dell'Amministrazione finanziaria, ed anche oltre il termine previsto per l'Integrazione della dichiarazione,... poichè questa scadenza opera, atteso il tenore letterale della disposizione, solo per il caso in cui si voglia mutare la base imponibile, ma non anche quando venga in rilievo un errore meramente formale".

Con le pronunce n. 5947/2015, n. 6665/15, n. 434/15, n. 26187/14 e n. 18765/14 si è affermato il principio secondo cui "il contribuente potrebbe emendare la propria dichiarazione mediante l'allegazione di errori non solo nei limiti delle disposizioni sulla riscossione delle imposte ovvero del regolamento per la presentazione delle dichiarazioni, ma anche nella fase difensiva processuale per opporsi alla pretesa tributaria".

La **Cassazione civile, sez. un., 30/06/2016, n. 13378** ha optato per la scelta affermativa in merito alla, possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante la dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8 bis, a condizione che tale facoltà, sia esercitata non oltre il termine prescritto per la presentazione della

¹⁵⁸ Conf. Sent. n. 19537 del 2014.

dichiarazione relativa al periodo d'Imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante.

La possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi conseguente ad errori od omissioni in grado di determinare un danno per l'amministrazione, è esercitabile non oltre i termini stabiliti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43.

Il rimborso dei versamenti diretti di cui all'art. 38 del dpr 602/1973 è esercitabile entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento, indipendentemente dai termini e modalità della dichiarazione integrativa di cui al D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2 comma 8 bis. Il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, e dall'istanza di rimborso di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria.

31. Il rimborso dell'Imposta (artt. 40 – 43).

Dal 30/04/1994 al 30/06/1999 l'art. 40, stabiliva che quando l'imposta iscrivibile a ruolo a seguito di decisione della commissione tributaria era inferiore a quella già iscritta a ruolo, il rimborso era disposto dall'ufficio delle entrate entro sessanta giorni dal ricevimento della decisione. L'articolo 37, comma 1, del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, ha poi abrogato tale disposizione.

Quando emergono errori materiali o duplicazioni dovuti all'ufficio delle imposte, questo provvede ad effettuare il rimborso delle maggiori somme iscritte a ruolo.

L'ufficio delle imposte provvede altresì, ad effettuare il rimborso della differenza, quando l'ammontare della ritenuta di acconto sugli importi che hanno concorso alla determinazione del reddito imponibile, risultanti dai certificati dei sostituti di imposta o quando questi non siano previsti, da altra idonea documentazione, allegati alla dichiarazione, è superiore a quello dell'imposta liquidata in base alla dichiarazione ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché per i crediti di imposta derivanti dalla liquidazione delle dichiarazioni effettuata

ai sensi dello stesso art. 36-bis; in quest'ultimo caso, al rimborso provvede, su proposta dell'ufficio delle imposte, l'intendente di finanza con ordinativo di pagamento entro il termine di trenta giorni dalla data di ricevimento della proposta¹⁵⁹.

Del rimborso disposto l'ufficio delle imposte (le sole imposte sui redditi), oltre alle l'indennità di mora eventualmente riscossa, viene dato avviso al contribuente nonché al cessionario nei casi previsti dall'art. 43-bis, e sono trascritte in elenchi nominativi con l'indicazione della causa e dei documenti che le giustificano. L'elenco di rimborso è consegnato al concessionario il quale, dovrà valutare se restituire al contribuente le somme già riscosse o imputarle alle rate scadute e non ancora riscosse; in quest'ultimo caso, il concessionario annota nella scheda del contribuente l'avvenuta compensazione.

Sono ritenuti validi i rimborsi eseguiti dal concessionario sotto la propria responsabilità fino alla concorrenza di lire cinquantamila su quietanza di persona diversa dal nominativo iscritto nell'elenco di sgravio, previo ritiro, con rilascio di apposita ricevuta, della bolletta di pagamento totale o parziale dell'imposta cui lo sgravio si riferisce.

Con l'entrata in vigore dell'articolo 15, comma 1, lettera a), della Legge 30 dicembre 1991, n. 413, l'esecuzione dei rimborsi previsti dall'art. 38, quinto comma, e dall'art. 41, secondo comma, emergenti a seguito della liquidazione delle imposte effettuate a norma dell' art. 36- bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e successive modificazioni, gli uffici delle imposte si avvalgono della procedura di cui all'art. 42 bis DPR n. 602/1973.

Gli uffici e i centri di servizio, entro l'anno solare successivo alla data di scadenza del termine della presentazione della dichiarazione dei redditi, formano, per ciascun anno d'imposta, liste di rimborso che contengono, in corrispondenza di ciascun nominativo, le generalità dell'avente diritto, il numero di registrazione della dichiarazione originante il rimborso e l'ammontare dell'imposta da rimborsare, nonché riassunti riepilogativi, sottoscritti dal titolare dell'ufficio o da chi lo sostituisce, che

¹⁵⁹ Tale disciplina si applica alle sole imposte sui redditi (articolo 19 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46)

riportano gli estremi ed il totale delle partite di rimborso delle singole liste¹⁶⁰.

Sulla base delle liste di rimborso formate dagli uffici delle imposte dirette, il centro informativo della Direzione generale delle imposte dirette, predispone gli elenchi di rimborso e determina per ciascuna partita l'ammontare degli interessi calcolati a norma del successivo art. 44- bis . Il direttore del centro informativo o chi lo sostituisce, sottoscrive gli elenchi di rimborso e attesta la corrispondenza tra le partite incluse negli elenchi e quelle riportate nelle liste dagli uffici nonché l'esattezza del computo degli interessi. Gli elenchi contengono, per ogni soggetto avente diritto, le generalità e il domicilio fiscale, nonché l'ammontare dell'imposta da rimborsare e degli interessi e il numero di registrazione della dichiarazione originante il rimborso.

Sulla base della procedura ora esposta, la Direzione generale delle imposte dirette, in base a decreto del Ministro delle finanze, emette, con imputazione al competente capitolo dello stato di previsione della spesa del Ministero delle finanze, uno o più ordinativi diretti collettivi di pagamento estinguibili mediante commutazione di ufficio in vaglia cambiari non trasferibili della Banca d'Italia, i cui numeri identificativi sono riportati negli elenchi stessi, in corrispondenza di ogni partita da rimborsare. Gli elenchi di rimborso fanno parte integrante degli ordinativi di pagamento. La quietanza è redatta con l'indicazione del numero e dell'importo complessivo dei rimborsi e con riferimento ai dati identificativi dei vaglia emessi, riportati negli elenchi¹⁶¹, tuttavia, gli ordinativi di pagamento possono essere estinti, a richiesta degli aventi diritto e secondo modalità indicate nel modello di dichiarazione dei redditi, anche mediante accreditamento in conto corrente bancario a norma dell'art. 1, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 25 gennaio 1962, n. 71: con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il

¹⁶⁰ Modifica introdotta dall'articolo 10 del D.L. 30 dicembre 1979, n. 660, convertito con modificazioni in Legge 29 febbraio 1980, n. 31, Modifica introdotta dall'articolo 15, comma 1, lettera b), della Legge 30 dicembre 1991, n. 413 e successivamente sostituito dall'articolo 62, comma 7, lettera a), del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni in Legge 29 ottobre 1993, n. 427.

¹⁶¹ Modifica introdotta dall'articolo 10 del D.L. 30 dicembre 1979, n. 660, convertito con modificazioni in Legge 29 febbraio 1980, n. 31.

Ministro del tesoro, sono stabiliti i termini ed i modi di estinzione mediante accreditamento¹⁶².

Con l'introduzione dell'articolo 62, comma 7, lettera b), del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni in Legge 29 ottobre 1993, n. 427, i vaglia cambiari sono spediti per raccomandata ovvero, se di importo superiore a lire 10 milioni, per assicurata dalla competente sezione di tesoreria provinciale dello Stato all'indirizzo del domicilio fiscale degli aventi diritto, senza obbligo di avviso. I vaglia stessi, ai sensi dell'art. 51, lettera i), del decreto del Presidente della Repubblica 29 marzo 1973, n. 156, hanno corso mediante il pagamento, a carico dello Stato, delle tasse postali determinate secondo i criteri e modalità di cui al decreto del Presidente della Repubblica 9 febbraio 1972, n. 171.

Le operazioni di predisposizione degli elenchi di rimborso e quelle di emissione dei vaglia cambiari relativi ai singoli ordinativi di pagamento vengono realizzate mediante procedure automatizzate dal centro informativo della Direzione generale delle imposte dirette e dalla Banca d'Italia - Sezione di tesoreria provinciale dello Stato che emette i vaglia, secondo le modalità stabilite con apposito decreto del Ministro per le finanze di concerto con il Ministro per il tesoro.

L'art. 43 DPR n. 602/1973 come sostituito dall'articolo 2 della legge 31 maggio 1977, n. 247, stabilisce che qualora venissero erroneamente rimborsate delle somme, l'ufficio provvede mediante iscrizione a ruolo al loro recupero oltre gli interessi eventualmente corrisposti. La relativa cartella di pagamento è notificata, a pena di decadenza, **entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di esecuzione del rimborso o, se più ampio, entro il termine di cui all'articolo 43, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, maggiorato di dodici mesi**¹⁶³.

se successivamente al rimborso viene notificato avviso di accertamento ai sensi dell'art. 42 del D.P.R. 29 settembre 1973, n.

¹⁶² Modifica introdotta dall'articolo 10 del D.L. 30 dicembre 1979, n. 660, convertito con modificazioni in Legge 29 febbraio 1980, n. 31.

¹⁶³ Art. 43 co. 1 come sostituito dall'articolo 1, comma 5-ter, lettera a), numero 1), del D.L. 17 giugno 2005, n. 106, convertito con modificazioni in Legge 31 luglio 2005, n. 156.

600, le somme che in base all'avviso stesso risultano indebitamente rimborsate, anche in dipendenza della imposta o della maggiore imposta accertata, sono iscritte in ruolo speciale unitamente agli interessi eventualmente corrisposti, ferma restando per l'imposta o la maggiore imposta accertata l'applicazione degli interessi ai sensi dell'art. 20. Nell'avviso di accertamento deve essere espressamente indicato l'ammontare delle somme rimborsate e dei relativi interessi da iscriversi nel ruolo predetto.

L'intendente di finanza dà comunicazione all'ufficio delle imposte competente dei rimborsi eseguiti mediante ordinativo di pagamento.

AD ESEMPIO, IN TEMA DI I.V.A., QUALORA SIANO STATI INDEBITAMENTE ESEGUITI DEI RIMBORSI A FAVORE DI UNA SOCIETÀ, IN CONSEGUENZA DI CONDOTTE DI REATO (NELLA SPECIE, PREDISPOSIZIONE DI FALSA DOCUMENTAZIONE DI SUPPORTO) DI UNO DEI SOCI-AMMINISTRATORI IN CONCORSO CON DIPENDENTI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA, LEGITTIMAMENTE QUEST'ULTIMA PUÒ PROVVEDERE ALL'ISCRIZIONE A RUOLO DELLE SOMME INDEBITAMENTE RIMBORSATE, AI SENSI DELL'ART. 43 D.P.R. 29 SETTEMBRE 1973 N. 602, NEI CONFRONTI DELLA SOCIETÀ, IL CUI OBBLIGO È ESTENSIBILE AI SOCI, IN QUANTO LA RESPONSABILITÀ PENALE DI UNO DEI SOCI-AMMINISTRATORI NON DETERMINA UN'INTERRUZIONE DEL RAPPORTO ORGANICO TRA L'AMMINISTRATORE E LA SOCIETÀ, NEL CUI INTERESSE SI È SVOLTA L'ATTIVITÀ, SIA PURE A TITOLO PROVVISORIO E PER RAGIONI ILLECITE,

Si deve - per vero - considerare, al riguardo, che lo svolgimento di un'attività costituente reato da parte di uno dei soci-amministratori di una società di persone, in violazione di norme organizzative o di legge, non comporta l'interruzione del rapporto organico, sempre che gli atti posti in essere siano comunque pertinenti all'azione della società e rispondano ad un interesse riconducibile, anche indirettamente, all'oggetto sociale. Ne discende, pertanto, che solo nell'ipotesi in cui la società abbia

ratificato l'illegittimo operato dell'amministratore, o se ne sia comunque, in qualche maniera, avvantaggiata, resta irrilevante ogni questione relativa all'estraneità dell'atto posto in essere dall'amministratore all'oggetto sociale¹⁶⁴.

2.3.2. Orbene, nella fattispecie concreta, dall'esame dell'impugnata sentenza si evince che l'indebito rimborso IVA in discussione era stato effettuato dall'Amministrazione finanziaria, complici taluni suoi funzionari, "tramite il conto fiscale della società", sul quale erano confluite le somme indebitamente versate dall'Amministrazione, successivamente prelevate dal B.. E la stessa versione dei fatti è stata, nella sostanza, fornita dalla medesima D. nel ricorso per cassazione proposto.

2.3.3. Se ne deve inferire, dunque, che, essendo stato l'illecito rimborso effettuato dall'Ufficio a favore della società Calabi Service s.n.c., accipiens diretta ed immediata dei relativi importi, si versa in ipotesi di indebito versamento di somme erroneamente rimborsate alla predetta società - sia pure in conseguenza di condotte illecite, tradottesi nella predisposizione di una falsa documentazione di supporto - e, quindi, di una fattispecie comunque riconducibile al disposto del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43. La responsabilità penale di uno dei soci-amministratori - con il concorso di soggetti estranei alla società (funzionari dell'Agenzia delle entrate, del Concessionario della riscossione e di una banca) - per le ragioni suesposte non vale, invero, a determinare un'interruzione del rapporto organico tra l'amministratore e l'ente, essendosi l'attività svolta comunque, sia pure a titolo provvisorio e per ragioni illecite, in nome e nell'interesse, sebbene indiretto, della società.

2.3.4. Deve ritenersi, pertanto, che legittimamente l'Ufficio ha provveduto all'iscrizione a ruolo delle somme indebitamente rimborsate alla Calabi Service s.n.c., ai sensi dell'art. 43 del D.P.R. cit., costituendo tale iscrizione, con la conseguente emissione della relativa cartella di pagamento, l'unico strumento giuridico per il recupero di quanto erroneamente versato a titolo di rimborso di imposta. Devesi, tuttavia, soggiungere che la legittima formazione del titolo per la riscossione del credito di imposta non autorizza di certo - com'è del tutto ovvio - l'Amministrazione finanziaria, ove abbia già riscosso le somme dovute dalla

¹⁶⁴ In tal senso: Cass. n. 17731/2006.

D., quale socia della Calabi Service, per effetto della sentenza penale di condanna dei correi, ad azionare anche il titolo costituito dalla cartella di pagamento. E ciò per l'ovvia considerazione che, diversamente opinando, l'Ufficio verrebbe a conseguire un duplice pagamento dello stesso credito fiscale, ed a realizzare, pertanto, un indebito arricchimento in danno dei contribuenti.¹⁶⁵

È utile, precisare, che il sistema di cui al DPR 602 del 1973 riguarda i soggetti contribuenti, che presentano le dichiarazioni in Italia, e non i soggetti che non avendo residenza né domicilio fiscale in Italia. Secondo la giurisprudenza non è quindi possibile che l'art. 43 possa essere oggetto di applicazione analogica; per le norme di carattere eccezionale, che stabiliscono decadenze a carico di una parte, non è consentita alcuna applicazione analogica, per cui, termine di prescrizione per i rimborso delle imposte è decennale,

Questa Corte ha già avuto modo di chiarire, in relazione alla norma che regola la restituzione dei crediti d'imposta sui dividendi alle società francesi, alcuni punti fondamentali, consistenti:

1) nella competenza impositiva dello Stato in cui i dividendi vengono corrisposti, concorrente con quella principale dello Stato di residenza del percipiente¹⁶⁶;

2) nel fatto che la esistenza del potere impositivo dello Stato estero autorizza di per sé a ritenere comunque dovuta nel proprio Stato dalle società francesi l'imposta relativa a dividendi percepiti dalla società italiana;

3) che l'attribuzione al solo socio estero, e non alla società italiana, della legittimazione ad azionare la richiesta di rimborso del credito d'imposta evidenzia l'avvenuto adempimento dell'obbligazione tributaria da parte del socio italiano, in adempimento della normativa nazionale, cui non poteva sottrarsi;

4) che le convenzioni internazionali relative alle doppie imposizioni in materia intervengono soltanto al fine di correggere

¹⁶⁵ Cassazione civile, sez. trib., 01/10/2014, n. 20704

¹⁶⁶ In tal senso: Cass. 1231/2001.

tale iniquo meccanismo, attribuendo un diritto alla restituzione diversamente azionabile, in relazione alla residenza dei soggetti d'imposta¹⁶⁷.

Tali principi sono egualmente applicabili a tutte le convenzioni intervenute sulla materia, a prescindere dalle locuzioni parzialmente diverse in esse contenute, poiché il credito d'imposta azionabile dal socio straniero non cambia natura sia che lo si definisca (come avviene nella citata Convenzione Italia-Francia n. 20 del 1992) come "pagamento" da parte del Tesoro italiano, sia che lo si qualifichi più esattamente come credito d'imposta, come avviene appunto nella Convenzione fra Italia e Regno Unito, di cui è causa.

La stessa Circolare sulle doppie imposizioni n. 151/E1/14/6r58 del 18 agosto 1994, della quale l'Amministrazione ricorrente chiede la applicazione in ordine alle modalità e ai tempi del rimborso da parte dei soci esteri, fa comune riferimento, nel titolo, a tutte le convenzioni in materia stipulate "con la Francia, con il Regno Unito, con la Repubblica Federale di Germania e con i Paesi Bassi", per stabilire che dovrebbe, per tutte indistintamente tali fattispecie, applicarsi l'art. 38 del DPR 29.9.1973 n. 602, in quanto norma generale afferente tutti i "versamenti diretti".

Tale norma, pacificamente applicabile¹⁶⁸ in ogni caso di rimborso derivante da "errore materiale, duplicazione o inesistenza parziale o totale dell'obbligo di versamenti", non può tuttavia riferirsi alla restituzione (parziale) di credito d'imposta a socio non residente, poiché in tal caso il tributo è stato pagato dalla Società italiana che ha erogato i dividendi non per errore, o in eccedenza, rispetto al dovuto, ma in ottemperanza alla legge, e il diritto ad una parziale restituzione legittima alla relativa azione non la predetta società italiana, ma il solo socio estero, in base alla previsione di una norma convenzionale garantistica del riequilibrio fiscale delle posizioni di soci residenti in Stati diversi.

Sulla base delle esposte considerazioni il Collegio ritiene di non poter condividere il diverso assunto della sentenza n. 1770/04 di questa Corte che, con riferimento alla Convenzione intervenuta fra Italia e Regno Unito sulle doppie imposizioni, ha

¹⁶⁷ In tal senso: Cass. 7804/2003; 13678/04.

¹⁶⁸ In tal senso: Cass. 7360/98; 15314/2000; 11250/20012; 7804/2003.

ritenuto invece l'applicabilità di tale norma, in luogo del termine di prescrizione ordinaria, e ciò esclusivamente in base alla formulazione letterale della disposizione di cui al cit. art. 10 par. 4-A.

Deve infatti ritenersi che, in assenza di qualsiasi indicazione nella Convenzione Italo-britannica circa il termine da osservarsi da parte dei soci non residenti per la richiesta di rimborso-non valga un generico riferimento alle leggi italiane, specie in presenza del dettato dell'art. 29 n. 3 della L. 329 del 1990 che afferma che "le Autorità competenti negli Stati contraenti stabiliranno di comune accordo..., le modalità di applicazione del presente articolo" (relativo ai rimborsi), dettato che ha trovato un inidoneo riscontro, a quattro anni di distanza dalla emanazione della legge, in una circolare interpretativa del solo Stato italiano.

Nella carenza dunque di specifica normativa sul punto, deve ritenersi che il termine di cui può giovare il soggetto estero che aziona un diritto, non strettamente qualificabile come "rimborso", sia quello generale di prescrizione dei diritti soggettivi.¹⁶⁹

Anche al soggetto estero avente diritto al rimborso, nella situazione speculare, si applica il medesimo termine prescrizioneale, e non quello di cui all'art. 38 dPR n. 602 del 1973¹⁷⁰.

32. Corte di giustizia-Corte giust., Grande Sezione, 22 ottobre 2013, causa C-276/12 - dir.CEE 77/779.

In tema di utilizzabilità dei dati acquisiti dall'ufficio fiscale dalle autorità fiscali francesi in forza della dir.CEE 77/779, la Corte di giustizia-Corte giust., Grande Sezione, 22 ottobre 2013, causa C-276/12,- ha riconosciuto che la direttiva 77/799 non tratta del diritto del contribuente di contestare l'esattezza dell'informazione trasmessa e non impone alcun obbligo particolare quanto al contenuto di quest'ultima, aggiungendo inoltre che spetta solo agli ordinamenti nazionali fissare le relative norme.

¹⁶⁹ Cass. 16 novembre 2004, n. 21656

¹⁷⁰ Comm. trib. reg. L'Aquila, sez. IX, 30/08/2012, (ud. 22/03/2012, dep.30/08/2012), n. 958

Il, dunque, può contestare le informazioni che lo riguardano trasmesse all'amministrazione fiscale dello Stato membro richiedente secondo le norme e le procedure applicabili nello Stato membro interessato. La tesi è ripercorribile nelle Conclusioni depositate il 6 giugno 2013 dall'Avvocata generale Kokott all'interno del procedimento sopra richiamato, avendo quest'ultima ritenuto, con specifico riferimento al valore delle informazioni acquisite tramite cooperazione fra autorità fiscali, che "...La direttiva 77/799 non contiene neanche disposizioni che prevedano il riconoscimento delle informazioni da parte dello Stato membro richiedente o riguardino in qualsiasi modo il valore probatorio delle informazioni. La Repubblica ceca e la Repubblica francese hanno quindi correttamente sottolineato che nel procedimento tributario nazionale l'apprezzamento delle prove, e quindi il modo in cui le informazioni sono impiegate, deve essere valutato in base alle norme procedurali nazionali interne. E' perciò compito del giudice nazionale stabilire che valore probatorio spetti, nel caso specifico, all'informazione comunicata da uno Stato membro in base alla direttiva 77/799. Il giudice nazionale può al riguardo valutare autonomamente se l'informazione necessiti di controprova da parte del soggetto passivo oppure se non sia utilizzabile per mancata indicazione delle fonti di cognizione o altri motivi. ... Si deve perciò concludere che il diritto dell'Unione non preclude ad un soggetto passivo la possibilità di mettere in discussione, nell'ambito di un procedimento tributario nazionale, la correttezza delle informazioni fornite da altri Stati membri ai sensi dell'art. 2 della direttiva 77/799." - cfr. pp.25,26 e 27 Concl.cit..

Il principio per cui spetta al giudice nazionale, relativamente alle informazioni rese dall'autorità fiscale di altro Paese, valutare ed utilizzare come prove, sulla base, quindi, delle disposizioni nazionali interne è già emerso in Corte giust. 27 settembre 2007, *Twoh International*, causa C-184/05, punti 36 e 37 e in Corte giust., 6 dicembre 2012, *Bonik* (C-285/11, punto 32) sentenze dalle quali si evince si deve *escludere che la mera acquisizione di informazioni mediante lo strumento di cooperazione comunitario appena ricordato abbia la capacità di "purgare" gli elementi acquisiti da eventuali illegittimità o vizi, ma nemmeno contiene alcun elemento dal quale potere inferire che l'autorità fiscale*

interna avesse l'obbligo di controllare l'autenticità, provenienza e riferibilità della documentazione acquisita.

Deve infatti rilevarsi, che se non può sostenersi che le modalità di acquisizione mediante strumenti di cooperazione ai fini della lotta all'evasione possano ex se rendere legittima l'utilizzabilità della documentazione trasmessa, non può nemmeno affermarsi, che detti strumenti impongano all'autorità italiana un'attività di verifica circa provenienza e autenticità della documentazione trasmessa, anche considerando che secondo la Corte di Giustizia la dir.77/799 persegue l'ulteriore finalità di consentire il corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio nei vari Stati membri-Corte giust. 13 aprile 2000, causa C-420/98,W.N..

La ricordata Direttiva, non prevede limitazioni all'utilizzabilità in uno Stato dei dati acquisiti da un altro Stato membro nemmeno sancendo un divieto a che uno Stato, entrato in possesso di dati relativi ad un cittadino di altro Stato, comunichi allo Stato cui appartiene il cittadino verificato gli elementi acquisiti in modo illegittimo se non per il caso in cui l'autorità dello Stato richiedente non è in grado di fornire lo stesso tipo di informazioni(v.D.P.R. n. 600 del 1973, art. 31 bis, comma 3).

Nell'ipotesi della sentenza in commento, l'art. 27 della Convenzione italo-francese firmata il 5 ottobre 1989 e ratificata con laL. n. 20 del 1992 chiarisce che "Le autorità competenti degli Stati si scambieranno le informazioni necessarie per applicare le disposizioni della presente Convenzione o quelle della legislazione interna degli Stati relativa alle imposte previste dalla Convenzione, nella misura in cui la tassazione che tali leggi prevedono non è contraria alla Convenzione, nonchè per prevenire l'evasione e la frode fiscali. Lo scambio di informazioni non viene limitato dall'articolo 1. Le informazioni ricevute da uno Stato sono tenute segrete, analogamente alle informazioni ottenute in base alla legislazione interna di detto Stato e sono comunicate soltanto alle persone od autorità (ivi compresi i tribunali e gli organi amministrativi) incaricate dell'accertamento o della riscossione delle imposte previste dalla Convenzione, delle procedure o procedimenti concernenti tali imposte, o delle decisioni di ricorsi presentati per tali imposte. Tali persone od autorità utilizzano tali informazioni soltanto per questi fini. Esse possono servirsi di queste informazioni nel corso di udienze pubbliche di

tribunale o nei giudizi. 2. Le disposizioni del paragrafo 1 non possono in nessun caso essere interpretate nel senso di imporre ad uno Stato l'obbligo:

a) di adottare misure amministrative in deroga alla propria legislazione e alla propria prassi amministrativa o a quelle dell'altro Stato; b) di fornire informazioni che non potrebbero essere ottenute in base alla propria legislazione o nel quadro della propria normale prassi amministrativa o di quella dell'altro Stato;

c) di fornire informazioni che potrebbero rivelare un segreto commerciale, industriale, professionale o un processo commerciale oppure informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico".

In conclusione, nessun onere di preventiva verifica spetta dunque all'autorità destinataria della documentazione che potrà essere posta a fondamento della pretesa fiscale secondo la disciplina propria dell'ordinamento in cui la stessa viene utilizzata.

33. Interessi per ritardato rimborso di imposte pagate (art. 44 bis).

Il Co. 1 art. 44 bis, come modificato dall'articolo 11 del D.L. 30 dicembre 1979, n. 660, convertito con modificazioni in Legge 29 febbraio 1980, n. 31. Stabilisce che per i rimborsi effettuati con le modalità di cui all'art. 42- bis, **l'interesse è dovuto con decorrenza dal secondo semestre solare successivo alla data di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione fino alla data di emissione dell'ordinativo diretto collettivo di pagamento concernente il rimborso d'imposta, escludendo dal computo anche il semestre in cui tale ordinativo è emesso.**

A norma dell' articolo 1 del D.M. 27 giugno 2003, gli interessi per ritardato rimborso di imposte pagate e per rimborsi eseguiti mediante procedura automatizzata, previsti dal presente articolo, sono dovuti, a decorrere dal 1° luglio 2003, annualmente nella misura del 2,75 per cento e semestralmente nella misura dell'1,375 per cento. Successivamente, l'articolo 1, comma 1, del D.M. 21 maggio 2009, ha previsto che gli interessi per ritardato rimborso di imposte pagate e per rimborsi eseguiti mediante procedura automatizzata, di cui al presente articolo, sono dovuti

nella misura del 2 per cento annuo e dell'1 per cento semestrale, a decorrere dal 1° gennaio 2010.

Per il pagamento degli interessi sono emessi, unitamente agli ordinativi di cui all'art. 42- bis, che dispongono il rimborso d'imposta, ordinativi diretti collettivi di pagamento tratti sul competente capitolo dello stato di previsione della spesa del Ministero delle finanze, estinguibili con la procedura indicata nello stesso art. 42- bis . Negli ordinativi concernenti il pagamento degli interessi è fatto riferimento agli elenchi dei creditori facenti parte integrante degli ordinativi che dispongono il rimborso d'imposta.

Sia per il rimborso d'imposta che per il pagamento degli interessi è emesso, per ciascun creditore, un unico vaglia cambiario.

La quietanza relativa all'ordinativo per il pagamento degli interessi è redatta con annotazione di riferimento alla quietanza riguardante il corrispondente ordinativo di rimborso di cui all'art. 42- bis, quarto comma.

34. Cessione dei crediti d'imposta art. 43 bis ter.

L'ufficio provvede mediante iscrizione a ruolo al recupero delle somme erroneamente rimborsate e degli interessi eventualmente corrisposti. La relativa cartella di pagamento è notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di esecuzione del rimborso o, se più ampio, entro il termine di cui all'articolo 43, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, maggiorato di dodici mesi come previsto dall'articolo 1, comma 5-ter, lettera a), numero 1), del D.L. 17 giugno 2005, n. 106, convertito con modificazioni in Legge 31 luglio 2005, n. 156.

2.1. E' bensì vero, infatti, che - a norma del D.M. n. 384 del 1997, art. 1, comma 7, attuativo del disposto di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43 bis - "l'atto di cessione" dei crediti fiscali chiesti a rimborso dalle persone fisiche e giuridiche, ai sensi del comma 1 della stessa disposizione, "è inefficace nei confronti dell' Amministrazione finanziaria, se:" "(...) al momento della notifica risultano a carico del cedente eventuali iscrizioni a ruolo relative a tributi erariali, notificate in data anteriore a quella della notifica dell'atto di cessione". Tuttavia, ancorchè nel caso

concreto le iscrizioni a ruolo e le relative cartelle siano state notificate alla cessionaria Interfinance s.p.a. in data posteriore (28.9.01 e 5.2.02) alla notifica dell'atto di cessione del credito, già vantato dalla fallita Mitta s.r.l. (18.5.01), tale cessione è certamente inopponibile all'Amministrazione finanziaria che, pertanto, ha legittimamente operato la compensazione in parola.

2.2. Deve - per vero - ritenersi, al riguardo che il combinato disposto del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43 bis e D.M. n. 384 del 1997, art. 1, comma 7, non sia applicabile ad imposte diverse da quelle dirette, e perciò sia inapplicabile all'IVA, imposta della quale si controverte nel caso di specie.

2.2.1. A tanto induce, infatti, anzitutto il tenore letterale della norma di cui al D.M. n. 384 del 1997, art. 1, comma 1, nella parte in cui fa riferimento alla richiesta di rimborso operata dai contribuenti nella "dichiarazione dei redditi", e laddove estende il novero delle persone legittimate a richiedere il rimborso di imposta ai "soggetti di cui all'art. 87, comma 1 del testo unico delle imposte sui redditi". In tal modo, infatti, la norma circoscrive, inequivocabilmente, il suo ambito applicativo alle sole imposte sui redditi, restandone palesemente escluse le imposte indirette, e perciò l'IVA. 2.2.2. Tale conclusione appare, del resto, confermata in toto dalla disposizione di cui al D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 19, a tenore del quale la disposizione di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43 bis, ed altre ivi menzionate, "si applicano alle sole imposte sui redditi".

2.2.3. Se ne deve necessariamente inferire che, in materia di IVA, non può che trovare applicazione la disposizione generale di cui all'art. 1248 c.c., comma 2, secondo la quale, nel caso in cui - come nella specie - la cessione non sia stata accettata dal debitore, ma sia stata a questi notificata, è impedita solo la compensazione dei crediti sorti - a favore del debitore ceduto (nel caso concreto, l'Amministrazione finanziaria) e nei confronti del cedente (nella specie, il fallimento Mitta s.r.l.) "posteriormente alla notificazione" della cessione del credito.

In altri termini, e facendo applicazione di tale disposizione alla materia tributaria, mentre per le imposte dirette occorre avere riguardo - ai fini dell'operatività della compensazione tra il credito chiesto a rimborso dal contribuente ed il controcredito vantato dall'Ufficio - alla notifica della cartella di pagamento, che deve essere "anteriore" alla notifica dell'atto di cessione del

credito, per quanto concerne l'IVA, invece, bisogna fare riferimento all'insorgenza del controcredito, dell'Amministrazione finanziaria, che - se è "anteriore" alla cessione - è opponibile al cessionario¹⁷¹. Ed è indubitabile che, in materia di IVA, l'insorgenza del credito per l'Ufficio si determini sulla base della dichiarazione del contribuente che, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 28, deve contenere tutti i dati che consentano all'Amministrazione di acquisire le indicazioni concernenti l'ammon-tare delle operazioni attive e passive compiute nel periodo di riferimento, e di operare la relativa liquidazione di imposta.¹⁷².

Se successivamente al rimborso viene notificato avviso di accertamento ai sensi dell'art. 42 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, le somme che in base all'avviso stesso risultano indebitamente rimborsate, anche in dipendenza della imposta o della maggiore imposta accertata, sono iscritte in ruolo speciale unitamente agli interessi eventualmente corrisposti, ferma restando per l'imposta o la maggiore imposta accertata l'applicazione degli interessi ai sensi dell'art. 20. Nell'avviso di accertamento deve essere espressamente indicato l'ammontare delle somme rimborsate e dei relativi interessi da iscriversi nel ruolo predetto.

LA CESSIONE DI UN CREDITO DI IMPOSTA AT-TUATA IN AMBITO FALLIMENTARE, OLTRE CHE USUALE, È CIVILISTICAMENTE VALIDA E PRO-DUCE EFFETTO NEI CONFRONTI DEL DEBITORE CEDUTO. LA COMUNICAZIONE DI INOPPONIBILITÀ INVIATA DALL'AMMINISTRAZIONE FINAN-ZIARIA AL CESSIONARIO DEL CREDITO EQUIVALE A RIFIUTO ESPRESSO E LEGITTIMA QUEST'UL-TIMO ALLA PROPOSIZIONE DEL RICORSO, POI-CHÉ L'ESPOSIZIONE DI UN CREDITO DI IMPOSTA NELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI COSTITUI-SCE ISTANZA DI RIMBORSO E, QUINDI, IL CRE-DITO SI TRASFERISCE ANCHE ALLA CESSIONA-RIA¹⁷³.

¹⁷¹171 V., in generale, Cass. 2096/07.

¹⁷² Cassazione civile, sez. trib., 13/12/2013, n. 27883.

¹⁷³ Comm. trib. reg. Milano, (Lombardia), sez. IL, 27/01/2011, n. 62

AI SENSI DELL'ART. 43 BIS D.P.R. 29 SETTEMBRE 1973 N. 602, INTRODOTTI DALL'ART. 3 COMMA 945 L. 28 DICEMBRE 1995 N. 549, NON RILEVANO I MOTIVI CHE INDUCONO A CEDERE IL CREDITO DI IMPOSTA CHIESTO A RIMBORSO NELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI¹⁷⁴.

L'intendente di finanza dà comunicazione all'ufficio delle imposte competente dei rimborsi eseguiti mediante ordinativo di pagamento.

Ai sensi dell'art. **43ter**, introdotto dall'articolo 3, comma 94, lettera b), della Legge 28 dicembre 1995, n. 549: Le eccedenze dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi risultanti dalla dichiarazione dei redditi delle società o enti appartenenti ad un gruppo possono essere cedute, in tutto o in parte, a una o più società o all'ente dello stesso gruppo, senza l'osservanza delle formalità di cui agli articoli 69 e 70 del regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440.

Nei confronti dell'amministrazione finanziaria la cessione delle eccedenze, a seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 11, comma 1, lettera e), numero 1), del D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542, si considera effettuata alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi da cui esse emergono ed è efficace a condizione che l'ente o società cedente indichi nella dichiarazione stessa gli estremi dei soggetti cessionari e gli importi ceduti a ciascuno di essi.

In caso di cessione dell'eccedenza dell'imposta sul reddito delle società risultante dalla dichiarazione dei redditi del consolidato di cui all'articolo 122 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, la mancata indicazione degli estremi del soggetto cessionario e dell'importo ceduto non determina l'inefficacia ai sensi del secondo comma dell'art. 43 ter se il cessionario e' lo stesso soggetto consolidante¹⁷⁵. In tale caso si applica la sanzione di cui all' articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, nella misura massima stabilita.

¹⁷⁴ Consiglio di Stato ad. gen., 29/05/1997, n. 71

¹⁷⁵ Modifica introdotta dall'articolo 2, comma 3, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni in Legge 26 aprile 2012, n. 44.

Ai fini dell'applicazione dell'art. 43 ter, appartengono al gruppo l'ente o società controllante e le società da questo controllate; si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata le cui azioni o quote sono possedute dall'ente o società controllante o tramite altra società controllata da questo ai sensi del presente articolo per una percentuale superiore al 50 per cento del capitale, fin dall'inizio del periodo di imposta precedente a quello cui si riferiscono i crediti di imposta ceduti. L'art. 43 ter, in ogni caso, alle società e agli enti tenuti alla redazione del bilancio consolidato ai sensi del decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127, e del decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87, e alle imprese, soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, indicate nell'elenco di cui alla lettera a) del comma 2 dell'art. 38 del predetto decreto n. 127 del 1991 e nell'elenco di cui alla lettera a) del comma 2 dell'art. 40 del predetto decreto n. 87 del 1992.

35. Crediti tributari e fallimento.

È frequente che i crediti tributari di difficile acquisizione all'attivo fallimentare, siano spesso abbandonati e pregiudicati dal disinteresse del curatore o, addirittura, lasciati nelle mani del fallito tornato *in bonis*, con grave nocimento per la massa dei creditori. Da tempo la dottrina ha evidenziato che oltre ad eventuali pregressi crediti relativi al rimborso di tributi non dovuti (art. 38, DPR 29 settembre 1973, n. 602; art. 21, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ecc.) nel fallimento si rinvengono, a causa del peculiare rapporto tra procedura concorsuale e modalità di attuazione del prelievo, significativi crediti tributari derivanti da ritenute subite dalla procedura ex art. 26 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, sugli interessi attivi derivanti da depositi

bancari¹⁷⁶, o crediti d'imposta derivanti da operazioni Iva, poste in essere dal curatore (o dall'imprenditore prima del fallimento)¹⁷⁷.

Tali crediti, emergono solo con la chiusura del fallimento, ovvero, con la dichiarazione finale che il curatore è tenuto a presentare ex art. 5, DPR 22 luglio 1998, n. 322, ed art. 5, DPR 7 dicembre 2001, n. 435., pertanto la riscossione di tali crediti non è facile, dal momento che i crediti per ritenute possono essere richiesti a rimborso (ex art. 80, Tuir 22 dicembre 1986 n. 917) soltanto nella dichiarazione finale che si predispone in chiusura della procedura (ex art. 183 Tuir n. 917/1986) e che il credito per Iva matura quando la procedura è nella fase conclusiva.

Per le imposte sui redditi è raro che esista un residuo attivo, soggetto ad imposizione ex art. 183 Tuir, da cui scomputare le ritenute versate a titolo di acconto. Lo stesso dicasi in tema di Iva: il credito matura al termine della procedura quando non esiste più la possibilità di compensare l'Iva a credito con quella a debito. Io problema è noto e ricorrente, tanto che è divenuto sempre più frequente l'ipotesi della cessione, da parte del curatore, dei crediti tributari futuri, prassi, incentivata dalle recenti riforme volte a favorire il recupero dei valori latenti di difficile acquisizione all'attivo, compreso il recupero dei crediti tributari, presenti e futuri.

Ora, in tema di liquidazione dell'attivo, l'art. 106 legge fall. autorizza esplicitamente il curatore a cedere "i crediti, compresi

¹⁷⁶ Gli interessi attivi, maturati in favore della procedura fallimentare sulle somme depositate su conti correnti bancari, sono soggetti a ritenuta d'acconto ex art. 26 del DPR n. 600/1973, e dette ritenute costituiscono per la procedura un credito che, se non compensato con il debito tributario relativo al cd. maxi periodo d'imposta ex art. 183 Tuir 22 dicembre 1986, n. 917, può essere richiesto a rimborso. Per un quadro generale v.: MARINI, Appunti in tema di ritenute sugli interessi attivi accreditati nel corso delle procedure concorsuali, in *Rass. trib.*, 2000, 811; MARTELLI, Il rimborso delle ritenute d'acconto subite dalle procedure concorsuali, in *Dir. prat. trib.*, 2002, II, 329; TESAURO, In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti e di cessione dei crediti d'imposta, in *Boll. trib.*, 2003, 885 (anche in AA.VV., *Problematiche fiscali del fallimento e prospettive di riforma*, a cura di L. Tosi, Padova, 2005, 43).

¹⁷⁷ sulle peculiarità dei rimborsi Iva v. per tutti PACE, I rimborsi, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauo, Torino, 2001, 717 ss.

quelli di natura fiscale o futuri..."¹⁷⁸; in analogia prospettiva si colloca anche il novellato art. 117, comma 3, legge fall., secondo cui, in sede di ripartizione finale, "il giudice delegato ... può disporre che a singoli creditori che vi consentano siano assegnati, in luogo delle somme agli stessi spettanti, crediti di imposta del fallito non ancora rimborsati".

Oggi la cessione ex art. 106 ed il riparto con assegnazione ex art. 117 si configurano come adempimenti scontati e doversi per il curatore.

Al riguardo è stato acutamente evidenziato che "l'introduzione di queste norme di diritto fallimentare non è stata accompagnata da modifiche delle disposizioni fiscali che disciplinano i rimborsi di imposta e le cessioni dei crediti fiscali, dando così la dimostrazione che la legislazione fiscale già consentiva ai fallimenti di cedere, nel corso della procedura concorsuale i crediti di imposta che nasceranno e saranno esigibili con la chiusura della procedura"¹⁷⁹.

36. La problematica acquisizione all'attivo fallimentare dei crediti tributari.

La problematica più importante riguarda l'acquisizione all'attivo fallimentare dei crediti tributari delle imposte sui redditi, prima tra tutte l'Iva, giacché la procedura matura spesso eccedenze proprio per quest'ultima imposta¹⁸⁰ corrisposta al curatore e soprattutto ai professionisti, che hanno svolto la propria opera

¹⁷⁸ La norma non introduce nulla di nuovo, in quanto anche in passato non si è mai dubitato di questa possibilità (v. ad es.: ZANICHELLI, *La nuova disciplina del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Torino, 2008, 253; TESAURO, *Chiusura delle procedure concorsuali e cessione dei crediti d'imposta futuri*, in *Corr. trib.* 2010, 2394; FANTOZZI, *Considerazioni generali sul rapporto tra norme tributarie e norme fallimentari e sul giudizio di valore tra par condicio creditorum, interesse fiscale ed altri interessi pubblici diffusi*, in *AA.VV.*, *I reati nelle procedure concorsuali. Gli adempimenti fiscali*, Torino 2012, 441).

¹⁷⁹ TESAURO, *Chiusura delle procedure concorsuali e cessione dei crediti*, cit., 2394.

¹⁸⁰ Sui profili applicativi v. per tutti ZAFARANA, *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Milano, 2010, 31 ss.

ed emesso le relative fatture, nella fase terminale del fallimento¹⁸¹.

Gli interessi attivi che maturano sui conti correnti bancari della procedura fallimentare sono gravati da una ritenuta a titolo di acconto ex art. 26 DPR n. 600/1973 che generano un credito verso il Fisco, che, se non è compensato con il debito tributario del periodo d'imposta in corso, può essere chiesto a rimborso nella dichiarazione annuale. Nel fallimento, il credito da ritenute dovrà essere compensato o chiesto a rimborso nella dichiarazione finale, da presentare entro nove mesi dalla chiusura del fallimento; *tuttavia molto raramente la procedura fallimentare dà luogo ad un residuo attivo tassabile ex art. 183 Tuir*¹⁸².

¹⁸¹ Ma le vicende che possono dare luogo a credito sono tante, basti pensare ai rimborsi scaturenti dalle dichiarazioni Iva dei periodi d'imposta pre-fallimentari, e soprattutto alla dichiarazione del curatore per il periodo pre-fallimentare di cui all'art. 74 bis, DPR n. 633/1972 (ZENATI, Possibile il rimborso del credito da dichiarazione prefallimentare, in Corr. trib., 2004, 924; sul tema v. altresì DEL FEDERICO, Sub art. 74 bis, in AA.VV., Commentario breve alle leggi tributarie. Iva e imposte sui trasferimenti, a cura di G. Marongiu, Padova, 2011, 621 ss.; come precedenti in terminis v.: Cass., sez. trib., 25 giugno 2003, n. 19169 e Cass., sez. trib., 1° ottobre 2003, n. 4225, 2005, II, 212, con nota di VIOTTO, Crediti erariali dei fallimenti: riflessioni alla luce delle recenti evoluzioni giurisprudenziali; Cass., sez. trib., 30 marzo 2007, n. 7963, in Dir. prat. trib., 2007, II, 931). Va altresì ricordata l'operazione oggetto della pronuncia Comm. trib. prov. Treviso, sez. I, 1 febbraio 2007, n. 150, con nota di VERRIGNI, I limiti alle note di variazione Iva nel fallimento: la problematica ipotesi della cessione del credito, in Giust. trib., 2007, 726. La curatela fallimentare di una società vantava crediti nei confronti di propri clienti a loro volta falliti, o sottoposti a procedure esecutive; tuttavia la curatela aveva rinunciato definitivamente al recupero, senza procedere alla insinuazione nel passivo delle varie procedure concorsuali, ovvero senza intervenire nelle procedure esecutive incapienti. Su tali basi venivano emesse le note di variazione per il recupero dell'Iva versata per le fatture originariamente emesse. L'Agenzia delle Entrate ha contestato tale operazione, in quanto non sarebbero state esperite tutte le azioni necessarie per poter acclarare formalmente l'infruttuosità delle procedure e quindi non potevano essere emesse le note di variazione in diminuzione per recuperare l'Iva precedentemente versata. Secondo la Commissione di Treviso la curatela fallimentare della società ha emesso le note di variazione in violazione dell'art. 26, comma 2, DPR n. 633/1972, in quanto, in presenza di debitori falliti si è fatto coincidere il momento di infruttuosità con la rinuncia alla insinuazione, e, per i debitori sottoposti alle procedure esecutive, con la rinuncia all'intervento (la società si sarebbe avvalsa quindi di criteri anomali, non contemplati dall'art. 26, comma 2, DPR n. 633/1972).

¹⁸² Il curatore fallimentare ed il commissario della liquidazione coatta amministrativa devono presentare la dichiarazione per le imposte sui redditi entro nove mesi dalla chiusura della procedura (art. 5, comma 4, DPR n. 322/1998). La

Pertanto il curatore non riesce ad acquisire il credito all'attivo: infatti l'art. 80 del Tuir, ponendo una regola di carattere generale, prevede che "se l'ammontare complessivo dei crediti... delle ritenute... e dei versamenti in acconto... è superiore a quello dell'imposta dovuta il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta relativa al periodo di imposta successivo, di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi ovvero di utilizzare la stessa in compensazione"; per il curatore il rimborso delle ritenute subite nel corso di tutta la procedura può essere chiesto solo con la dichiarazione finale del maxi periodo d'imposta ex art. 183 Tuir, da presentare dopo la chiusura del fallimento; pertanto il curatore non potrà gestire proficuamente le eccedenze nell'interesse della massa, in quanto il rimborso arriverà a fallimento chiuso e la dichiarazione relativa all'ipotetico periodo d'imposta successivo non sarà più di sua competenza.

Il problema appare ancor più complesso con il fallimento delle società di persone, ipotesi nella quale il credito tributario derivante dalle ritenute subite dalla curatela della società dovrà essere imputato *pro quota* ai soci, in quanto per le società di persone opera la tassazione per trasparenza (art. 5 Tuir). Il credito sarà, dunque, indicato nella dichiarazione del maxi periodo fallimentare, presentata dal curatore per la società, ma soltanto i soci potranno scomputare tale credito, *pro quota*, dal loro debito d'imposta, o, in alternativa, chiederne il rimborso, nelle dichiarazioni dei redditi personali, nell'ipotesi di società in accomandita semplice, la quota del socio accomandante, in quanto estraneo al fallimento, confluirà *de plano* nella sua sfera reddituale, salvo, ovviamente, che il fallimento non sia esteso anche ai soci, poiché i crediti tributari di costoro porrebbero ulteriori complicazioni. Il disagio relativo all'incaglio dei crediti tributari deriva anche dai molteplici limiti posti alla compensazione tra debiti e crediti del fallito e del fallimento¹⁸³.

dichiarazione copre unitariamente tutto lo svolgimento della procedura, dando corpo al cd. maxi periodo di imposta, dall'apertura sino al decreto di chiusura ex art. 119 legge fall.

¹⁸³ La Corte di cassazione e la prassi escludono la compensazione tra debiti e crediti tributari dell'imprenditore e del fallimento (della curatela fallimentare), ritenendoli soggetti distinti (v. la fondamentale Cass. n. 19169/2003 cit.). V. comunque gli spunti di BASILAVECCHIA, Gli adempimenti tributari e la gestione dei crediti d'imposta, in AA.VV., Le riforme della legge fallimentare, a cura di A.

La conseguenza è che tali crediti tributari, finiscano, indebitamente incagliati nelle casse erariali, o, addirittura se ne avvantaggi il fallito tornato in *bonis*¹⁸⁴; in entrambe le ipotesi ad esser danneggiata sarà la massa dei creditori¹⁸⁵.

Tali gravi inconvenienti hanno sviluppato negli anni, diverse prassi:

a) la cessione dei crediti tributari in favore di società finanziarie specializzate;

b) la presentazione di dichiarazioni annuali con rimborso anticipato delle ritenute d'acconto;

c) l'anticipazione della dichiarazione finale per le imposte sui redditi, prima del decreto di chiusura del fallimento;

d) la *datio in solutum* in favore dei creditori fallimentari, mediante assegnazione dei crediti tributari (di cui si ha eco nel novellato art. 117, comma 3, legge fall. - v. *infra* par. 10);

e) l'assegnazione del credito al fallito, con una qualche residuale tutela dei creditori, ancorché al di fuori delle regole del concorso¹⁸⁶;

Didone, Torino, 2009, vol. II, 2033-2044, in sintonia con la più ampia ricostruzione di MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento*, Milano, 2011, 120 ss.; ma soprattutto MESSINA, *La compensazione tributaria in sede fallimentare*, in *Corr. trib.*, 2010, 2383, e per i più aggiornati profili applicativi Cons. naz. dottori comm., *Circ.* 10 maggio 2011, n. 23/R, *I nuovi limiti alla compensazione fiscale introdotti dal DL n. 78/2010 e il fallimento*, in *Il Fall.*, 2011, 23, ed in *Fisco*, 2011, 3715, con nota di ROSSI.

¹⁸⁴ È ormai pacifico che il fallito tornato in *bonis* riacquista la disponibilità dei propri diritti e può dunque agire in giudizio per riscuotere i crediti pregressi, anche se di natura tributaria (Cass., sez. trib., 26 febbraio 2004, n. 3903, 2005, II, 212, con nota di VIOTTO, *Crediti erariali dei fallimenti*, cit.). Ove mai il fallito tornato in *bonis* riuscisse ad ottenere il rimborso dal Fisco i creditori non ne sarebbero informati; ove avessero notizia del fatto dovrebbero agire nei confronti del fallito tornato in *bonis*, ovvero attivarsi per la riapertura della procedura ex art. 121 legge fall., ma l'esperienza dimostra che tutto ciò è alquanto improbabile. Per quanto riguarda la liquidazione coatta amministrativa la situazione è ancora più grave in quanto di norma tale procedura non può essere riaperta.

¹⁸⁵ In tal senso v. puntualmente TESAURO, *In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti*, cit., 886.

¹⁸⁶ Trattasi una soluzione estrema, che tuttavia rende fallito e creditori edotti dell'esistenza e del (probabile) futuro incasso del credito tributario; v. in merito GUGLIELMUCCI, *Parere sui crediti d'imposta non riscuotibili durante il fallimento*, in *Dir. fall.*, 2005, I, 163, il quale ha evidenziato come la liquidazione di determinati beni compresi nel fallimento può talvolta essere difficoltosa o sconsigliata, per cui in tali casi è possibile chiedere al giudice delegato l'esclusione

f) il ricorso all'ultrattività degli organi della procedura per la riscossione dei crediti e l'esecuzione del riparto anche dopo il decreto di chiusura del fallimento;

g) il mandato irrevocabile, ad un istituto di credito, avente ad oggetto la riscossione dei crediti tributari e la distribuzione del ricavato fra i creditori, in base a quanto previsto dal piano di riparto¹⁸⁷;

h) la costituzione di un *trust*, mediante il quale il curatore trasferisce al *trustee* i crediti tributari, assegnandogli il compito di curarne la riscossione e di distribuire il ricavato tra i creditori concorsuali indicati nel piano di riparto¹⁸⁸.

Lo strumento, più semplice, resta tuttavia, quello della cessione, per lo più in favore di società finanziarie specializzate¹⁸⁹.

La scelta alternativa di presentare dichiarazioni con rimborso anticipato delle ritenute d'acconto è percorribile per le sole imposte sui redditi, scelta, tuttavia non condivisa dalla dottrina e giurisprudenza.

di tali beni dal patrimonio fallimentare (art. 104 ter legge fall.), con la conseguenza che essi entrano a far parte del patrimonio personale del fallito prima della chiusura del fallimento (in tal caso fallito e creditori avranno adeguata conoscenza dell'esistenza del credito tributario, che quindi difficilmente potrà sparire nelle nebbie).

¹⁸⁷ GRECO, La cessione ed il riparto del credito di imposta derivante dalle ritenute (di acconto) operate sugli interessi corrisposti al curatore fallimentare. Riflessioni sul cd. residuo attivo, in *Dir. fall.*, I, 2000, 685; per la prassi v. *Trib. Sulmona*, Circ. 21 aprile 2004, n. 2, in *Il Fall.*, 2005, 471.

¹⁸⁸ Comunque ognuna di queste operazioni richiede particolare attenzione e professionalità da parte del curatore, e soprattutto una due diligence su qualità, caratteristiche e valore del credito tributario, connaturato da un alto tasso di litigiosità ed incertezza e da tempi lunghi di incasso. Le inadempienze dello Stato nell'esecuzione dei rimborsi tributari, e le notorie strenue resistenze dell'amministrazione finanziaria a fronte di ogni tentativo dei contribuenti di concretizzare le loro pretese, hanno reso inevitabile un volenteroso intervento legislativo in materia, rilevante anche per il realizzo dei crediti tributari nel fallimento. Si intende far riferimento alla "Attestazione dei crediti fiscali", introdotta dall'art. 10 del DL 30 settembre 2003, n. 269, conv. con la legge 24 novembre 2003, n. 326. Le potenzialità del nuovo istituto sono state annacquate dalle circolari esplicative (e manipolatorie) dell'Agenzia delle Entrate, ma residuano ancora notevoli margini di interesse applicativo (v. per tutti MARTELLI, *L'attestazione dei crediti tributari*, 2005, I, 435 ss.).

¹⁸⁹ Per qualche cenno sulle procedure di gara indette in proposito da taluni Tribunali fallimentari v. *Tar Lombardia*, Milano, sez. I, 8 novembre 2006, n. 2107.

Infatti, salvo qualche risalente eccezione¹⁹⁰, è pressoché prevalente, l'opinione, che ai fini delle imposte sui redditi, il curatore non abbia la possibilità di presentare alcuna dichiarazione "annuale" nel corso della procedura¹⁹¹; in tema di imposte dirette le dichiarazioni annuali in costanza di fallimento sono previste *"esclusivamente ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive e soltanto se vi è stato esercizio provvisorio"*¹⁹².

Impercorribile, sarebbe poi, l'anticipazione della dichiarazione per le imposte sui redditi, prima del decreto di chiusura del fallimento, scelta non accolta dalla prassi amministrativa, secondo cui la "chiusura del fallimento", cui si riferisce l'art. 5, comma 4, DPR n. 322/1998, si concretizza soltanto con il decreto di chiusura emesso dal Tribunale ex art. 119 legge fall.¹⁹³, anche se ha trovato una conferma in una sentenza della Corte di Cassazione,

L'art. 10, comma 4, del d.p.r. 600-1973, nel disporre che in caso di fallimento la dichiarazione dei redditi relativa allo stato finale delle operazioni della procedura deve essere presentata entro quattro mesi dalla chiusura del fallimento, fissa soltanto il termine ultimo per effettuare la dichiarazione, ma non prevede un termine iniziale e soprattutto non stabilisce l'invalidità o

¹⁹⁰ Comm. Trib. I grado, Chieti, 11 ottobre 1986, n. 717, con nota di CASERTANO - DEGIDIO, Ritenute alla fonte. Interessi attivi sui conti di deposito delle procedure fallimentari, in Fisco, 1987, 330.

¹⁹¹ MARINI, Appunti in tema di ritenute sugli interessi attivi accreditati, cit., 811; TESAURO, In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti, cit., 886.

¹⁹² Infatti l'art. 5 DPR n. 322/1998, nel disciplinare complessivamente il sistema delle dichiarazioni per le imposte dirette nei casi di liquidazione, al comma 4 prevede che "nei casi di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, le dichiarazioni di cui al comma I sono presentate, anche se si tratta di imprese individuali, dal curatore o dal commissario liquidatore, in via telematica, avvalendosi del servizio telematico Entratel, direttamente o tramite i soggetti incaricati di cui all'art. 3, comma 3, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello, rispettivamente, della nomina del curatore e del commissario liquidatore, e della chiusura del fallimento e della liquidazione; le dichiarazioni di cui al comma 3 sono presentate, con le medesime modalità, esclusivamente ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive e soltanto se vi è stato esercizio provvisorio...".

¹⁹³ Agenzia delle Entrate, Circ., 22 marzo 2002, n. 26/E; in senso analogo v. soprattutto: TESAURO, In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti, cit., 886; MAURO, Imposizione fiscale e fallimento, cit., 160 ss.

l'inefficacia della dichiarazione eventualmente presentata prima della formale chiusura del fallimento.

Analogamente, l'art. 125, comma 2, del d.p.r. 917-1986 - secondo il quale "il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura del procedimento concorsuale, quale che sia la durata di questo ed anche se vi è stato esercizio provvisorio, è costituito dalla differenza tra il residuo attivo e il patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio del procedimento, determinato in base ai valori fiscalmente riconosciuti" - fissa in generale al momento di chiusura del fallimento il termine finale del periodo di imposta da prendere in considerazione per la determinazione del reddito d'impresa, ma non esclude che tale termine possa essere in concreto determinato anticipatamente.

Entrambe le disposizioni vanno poi coordinate con l'art. 18, comma 1, del d.p.r. 4 febbraio 1988, n. 42, in forza del quale "in caso di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa il reddito d'impresa, di cui al comma 1 e quello di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 125 del testo unico, risultano dalle dichiarazioni iniziale e finale che devono essere presentate dal curatore o dal commissario liquidatore a norma dell'art. 10, commi primo, secondo e quarto, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600".

Dall'interpretazione complessiva di tali norme si evince che la dichiarazione finale del curatore è funzionale all'esatta determinazione della differenza tra il residuo attivo e il patrimonio iniziale della società ed ha come presupposto il compimento di tutte le operazioni che sono necessarie alla definizione dei rapporti giuridico - economici facenti capo al fallimento e che concorrono alla formazione del reddito da dichiarare.

I presupposti della dichiarazione del curatore devono essere sicuramente esistenti al momento della formale chiusura del fallimento, non potendosi altrimenti adottare il decreto del tribunale previsto dall'art. 119 della legge fallimentare, ma possono venire a completa esistenza prima di detta formale chiusura e in tal caso non vi è motivo, in mancanza di un'espressa previsione di legge, per ritenere illegittima o inefficace la presentazione della dichiarazione finale dei redditi solo perché effettuata, in presenza di una specifica esigenza della procedura o di un oggettivo interesse della massa dei creditori ed essendo stati definiti tutti i rapporti riguardanti il fallimento, prima della formale

chiusura della procedura e con riferimento a un termine finale di periodo d'imposta anticipato rispetto a quello - correlato in generale alla chiusura del fallimento per la tendenziale coincidenza tra definizione dei rapporti riguardanti il fallimento e la chiusura formale della procedura - stabilito dall'art. 125 del d.p.r. 917-1986.

Diversa è ovviamente l'ipotesi - che però non ricorre nel caso di specie, secondo quanto risulta dalla sentenza impugnata e dalla esposizione del fatto compiuta dallo stesso Ministero delle finanze - che la dichiarazione finale presentata prima della formale chiusura del fallimento sia incompleta, inesatta, o non veritiera, in quanto redatta antecedentemente al completamento delle operazioni necessarie alla definizione di tutti i rapporti giuridico - economici facenti capo al fallimento e alla esatta determinazione del reddito da assoggettare ad imposta. Compete sempre all'ufficio finanziario infatti, sulla base dei poteri di accertamento riconosciutigli dalla legge, controllare la dichiarazione dei redditi finale presentata dal curatore fallimentare per rilevare omissioni e incompletezze, che nel caso di specie dovranno essere valutate previa verifica dell'esistenza dell'infettabile presupposto della definizione di tutti i rapporti giuridico - economici riferibili al fallimento.

Deve pertanto ritenersi che: a) la disposizione di cui all'art. 10, comma 4, del d.p.r. 600-1973 non preclude la possibilità che la dichiarazione dei redditi finale, concernente il reddito d'Impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della procedura concorsuale, sia presentata anche prima della chiusura del fallimento, nel caso in cui siano state definiti tutti i rapporti giuridico - economici facenti capo al fallimento e siano noti al curatore del fallimento tutti gli elementi che compongono il reddito da dichiarare; b) la dichiarazione finale presentata prima della chiusura del fallimento non può, soltanto per tale ragione, essere considerata inefficace dall'Amministrazione finanziaria.¹⁹⁴

¹⁹⁴ Cass. sez. trib., 1° luglio 2003, n. 10349, 2004, II, 476, con nota critica di MARINI, Ancora sulle ritenute operate sugli interessi attivi accreditati nel corso delle procedure concorsuali; v. altresì la nota di CECCHERINI, La Suprema Corte interpreta il diritto tributario in materia concorsuale, in *Dir. fall.*, 2005, II, 58. La Corte di cassazione ha affermato che "l'art. 10, comma 4, del DPR n. 600/1973, nel disporre che in caso di fallimento la dichiarazione dei redditi relativa allo stato

In base ai novellati artt. 106 e 117 legge fall., è oggi più facilmente percorribile la strada della *datio in solutum* in favore dei creditori fallimentari, mediante assegnazione dei crediti tributari.

Secondo parte della giurisprudenza¹⁹⁵ nel sistema della legge fallimentare è riscontrabile "l'ipotesi della sopravvivenza degli organi della procedura per il compimento di atti specifici che non poterono essere compiuti durante la procedura (e non era opportuno, né necessario lasciare aperto il fallimento), o la cui necessità si è manifestata solo dopo la chiusura della procedura¹⁹⁶... È, dunque, immanente al sistema... la sopravvivenza degli organi fallimentari allo scopo di realizzare appieno le finalità liquidatorie della procedura..., che va quindi intesa non soltanto come... un sistema chiuso e fine a se stesso, il che potrebbe portare, in ipotesi, a negare l'ultrattività degli organi fallimentari

finale delle operazioni della procedura deve essere presentata entro quattro mesi dalla chiusura del fallimento, fissa soltanto il termine ultimo per effettuare la dichiarazione, ma non prevede un termine iniziale" (su tali adempimenti e termini v. ora l'art. 5 DPR n. 322/1998); nella motivazione si argomenta al riguardo evidenziando che "i presupposti della dichiarazione del curatore devono essere sicuramente esistenti al momento della formale chiusura del fallimento, non potendosi altrimenti adottare il decreto del tribunale previsto dall'art. 119... ma possono venire a completa esistenza prima di detta formale chiusura e in tal caso non vi è motivo, in mancanza di un'espressa previsione di legge, per ritenere illegittima o inefficace la presentazione della dichiarazione finale dei redditi solo perché effettuata, in presenza di una specifica esigenza della procedura o di un oggettivo interesse della massa dei creditori ed essendo stati definiti tutti i rapporti riguardanti il fallimento, prima della formale chiusura della procedura e con riferimento a un termine finale di periodo d'imposta anticipato rispetto a quello correlato in generale alla chiusura del fallimento..." (v. a favore: ABTISTA, Chiusura del fallimento e dies a quo della dichiarazione finale dei redditi, in *Tributimpresa*, 2004, I, 333; VIOTTO, Crediti erariali nel fallimento, cit., 230-234). Tuttavia nella concreta fattispecie la curatela fallimentare ha dovuto impugnare il diniego di rimborso e poi si è dovuta gravare di un lungo e complesso giudizio, sino alla Corte Suprema.

¹⁹⁵ Trib. Padova, sez. fall., ord. 26 aprile 2002, in *Fisco*, 2004, 2327; in senso analogo Trib. Padova, sez. fall., ord. 6 febbraio 2003, in *Il fall.*, 2003, 889.

¹⁹⁶ Il Tribunale di Padova richiama al riguardo le seguenti norme della legge fallimentare: art. 18, sulla prosecuzione da parte del curatore del giudizio di opposizione; art. 21, comma 2, sulla liquidazione delle spese di procedura e del compenso del curatore dopo la revoca; art. 102, comma 5, sulla prosecuzione del giudizio di revocazione contro i crediti ammessi; art. 117, comma 2, sul riparto di quote precedentemente accantonate; art. 136, commi 1 e 2, relativamente alla sorveglianza sull'esecuzione del concordato fallimentare.

fuori dei casi espressamente previsti, ma come uno strumento di attuazione del concorso dei creditori, dotato di ultrattività fino alla piena realizzazione dei suoi scopi..."; conseguentemente, i crediti tributari maturati a favore della massa, seppur esigibili solo a fallimento chiuso, non possono che essere riscossi "dal curatore (con le sue funzioni prorogate), il quale provvederà ad un riparto supplementare in favore dei creditori...

L'indispensabile aggancio normativo, sulla base del quale può essere ricostruita la fattispecie per analogia *legis*, è dato dall'art. 117, comma 2¹⁹⁷: le somme destinate ai creditori condizionali, nell'ipotesi in cui, con il fallimento in chiusura, la condizione sospensiva non si sia ancora verificata, debbono essere depositate nei modi stabiliti dal giudice delegato, perché a suo tempo possano essere versate ai creditori cui spetta, o fatte oggetto di riparto supplementare fra gli altri creditori: In tale ambito dovrebbero essere ricompresi anche i crediti tributari¹⁹⁸.

I dubbi sulla ultrattività sono molteplici¹⁹⁹, basti pensare alle finalità elusive legate al protrarsi del fallimento oltre la ragionevole durata ai fini della cd. legge Pinto²⁰⁰, senza pensare alle scelte legislative dalle recenti riforme negli artt. 106 e 117 legge fall.

37. La cessione dei crediti tributari.

La cessione in favore di società finanziarie specializzate appare, dunque la soluzione preferibile per diverse ragioni: una

¹⁹⁷ In senso estremamente favorevole a tale ordinanza v. il "partecipato" commento di BELLINI - LIMITONE, Rimborsi erariali esigibili dal fallimento, in Fisco, 2004, 2259.

¹⁹⁸ Sul piano pratico il Tribunale di Padova evidenzia la necessità di una comunicazione idonea (una lettera del curatore con allegato il provvedimento del Tribunale) agli uffici competenti per il pagamento, affinché vi provvedano a favore del curatore prorogato, nel momento della concreta esigibilità della somma.

¹⁹⁹ In senso fortemente critico v. specificamente CENSONI, Chiusura del fallimento e attività residue degli organi fallimentari: la sorte postfallimentare dei crediti d'imposta, in *Il Fall.*, 2004, 1297 ss. (ed in AA.VV., *Problematiche fiscali del fallimento e prospettive di riforma*, a cura di L. Tosi, Padova, 2005, 65 ss.); risulta critica anche la dottrina tributaria, v. per tutti MAURO, *Imposizione tributaria e fallimento*, cit., 158 ss.

²⁰⁰ Sul tema v. DIDONE, Ragionevole durata del (giusto) processo concorsuale, in AA.VV., *Le riforme della legge fallimentare*, a cura di A. Didone, Torino, 2009, vol. I, 1 ss.

base normativa civilistica pubblicistica e tributaria consolidata; una prassi fiscale sicuramente complessa e lunga da un punto di vista burocratico, ma decisamente non avversa in diritto; l'immediato realizzo; la presenza sul mercato di società finanziarie specializzate; l'inesistenza di ultrattivi impegni amministrativi e gestionali gravanti sul curatore (sul *trustee*) o sui creditori²⁰¹.

Le norme previste dal codice civile in materia di cessione di crediti sono applicabili anche alle cessioni di crediti fiscali, seppur con particolari cautele giustificate dalla peculiarità dei rapporti tributari²⁰².

La cedibilità è un profilo generale dei crediti, esso può essere ceduto, anche senza il consenso del debitore; la cedibilità è la regola, l'incapacità l'eccezione; il codice civile esclude la cedibilità soltanto quando il credito ha carattere personale e nei casi espressamente vietati dalla legge²⁰³; anche per le pubbliche amministrazioni vale la regola secondo cui il credito è cedibile ex art. 1260 c.c.²⁰⁴, anche senza l'adesione del debitore²⁰⁵.

La cessione dei crediti fiscali è stata regolamentata prima per l'Iva, dall'art. 5, comma 4 ter, del DL 14 marzo 1988, n. 70 (conv. legge 13 maggio 1988, n. 154), poi per le imposte dirette dall'art. 3, comma 94, della legge 28 dicembre 1995 n. 549, che ha introdotto l'art. 43 bis del DPR 29 settembre 1973 n. 602 (e l'art. 43 ter per le cessioni delle eccedenze nell'ambito del gruppo); è stato poi, emanato altresì un regolamento attuativo, DM 30 settembre 1997 n. 384.

²⁰¹ Tuttavia anche in dottrina residuano ancora talune perplessità, v. ad es. BASILAVECCHIA, Gli adempimenti tributari, cit., 2037.

²⁰² MICCINESI, La cessione del credito Iva, in *Rass. trib.*, 1984, 201 ss.; FICHERA, Questioni irrisolte sulla cessione del credito Iva, in *Boll. trib.*, 1989, 477; ZOPPINI, Profili ricostruttivi ed applicativi della cessione dei crediti per imposte dirette, *ibidem*, 1997, 983 ss.; CANTILLO, La cessione dei crediti per imposte dirette, in *Rass. trib.*, 1999, 28.

²⁰³ CANTILLO, La cessione dei crediti per imposte dirette, cit., 30-31; TE-SAURO, In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti, cit., 887.

²⁰⁴ V. per tutti FISCHIONE, La cessione del corrispettivo di appalto di lavori pubblici, in *Arch. Giur. op. pubbl.*, 2001, 1823.

²⁰⁵ nistrazione alla cessione è richiesta soltanto nei casi in cui il credito attiene ad un rapporto di durata, come l'appalto e la somministrazione, e limitatamente alla fase di esecuzione del contratto (Cass., sez. I, 28 gennaio 2002, n. 981; Cass., sez. I, 11 gennaio 2006, n. 268; Cass., sez. I, 1 febbraio 2007, n. 2209).

Quanto alle linee essenziali: secondo l'art. 43-bis, comma 3, cit. l'atto di cessione deve essere notificato all'Ufficio delle Entrate competente per territorio, o al Centro Operativo di Pescara²⁰⁶, nonché all'Agente della riscossione presso cui è tenuto il conto fiscale (art. 78, commi 28 ss., legge 30 dicembre 1991 n. 413), intestato al soggetto cedente.

La cessione ricomprende il credito ed i relativi interessi.

Da precisare che:

- il cessionario non può a sua volta cedere il credito oggetto di cessione, pena l'inefficacia di tale ulteriore passaggio;
- Il cessionario inoltre risponde in solido con il contribuente cedente, sino alla concorrenza dell'importo del credito ceduto, in caso di indebito rimborso, a condizione però che gli siano stati notificati gli atti con i quali l'Ufficio o il Centro Operativo procedono al recupero delle somme (art. 43 bis, comma 2, cit.; v. poi l'art. 5, comma 4 ter, cit., in tema di Iva).

La cessione deve avvenire per atto pubblico ovvero scrittura privata autenticata, così come previsto per i crediti nei confronti delle amministrazioni dello Stato dall'art. 69 del RD 18 novembre 1923 n. 2440, espressamente richiamato dall'art. 43 bis, comma 1, DPR n. 602/1973 e confermato dal DM n. 384/1997.

La prevista notifica della cessione all'Ufficio delle Entrate o al Centro Operativo di Pescara, competente per l'istruttoria dei rimborsi in conto fiscale per tutto il territorio nazionale, è condizione di efficacia del trasferimento del credito nei confronti della pubblica amministrazione: in difetto di notifica, cioè, creditore nei confronti dell'amministrazione finanziaria resta il

²⁰⁶ Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, del 7 dicembre 2001, sono stati soppressi i Centri di Servizio e sono stati istituiti i Centri Operativi, cui sono state assegnate alcune delle competenze precedentemente attribuite ai Centri di Servizio. L'art. 2, comma 3, di tale provvedimento prevede che il Centro Operativo di Pescara sia altresì competente a curare le richieste di rimborso in conto fiscale (su tali competenze v. FRANSONI, La soppressione dei Centri di servizio, in *Corr. trib.*, 2002, 989; DEL FEDERICO, Le competenze dei Centri Operativi di Pescara e Venezia, in *AA.VV.*, Il dialogo tra fisco e contribuente, Torino 2004, 253; CALIFANO, Controversie in tema di crediti di imposta, Centro Operativo e profili di competenza territoriale, in *Tributimpresa*, 2004, 55; Id., La Cassazione definisce i criteri di legittimazione processuale del Centro operativo nelle controversie sui crediti d'imposta, nota a *Cass.*, sez. trib., 12 novembre 2010, n. 23003, in *Riv. giur. trib.*, 2011, 410).

contribuente-cedente, laddove, nei rapporti privatistici, in forza dell'atto di cessione, il credito appartiene al cessionario.

Una volta perfezionata la cessione, dunque, il cessionario presenta l'istanza di rimborso (cfr. art. 78, comma 33, legge n. 413/1991).

Dato che il diritto del cessionario deriva da quello del cedente, l'amministrazione finanziaria, nella specie il Centro Operativo di Pescara, potrà opporre al cessionario tutte le eccezioni proponibili nei confronti del cedente. In particolare il Centro Operativo potrà operare la compensazione tra il credito chiesto a rimborso ed i ruoli iscritti a carico del cedente; da precisare, tuttavia, che nell'ipotesi di fallimento, la compensazione dei crediti della procedura è ritenuta praticabile soltanto con i carichi del fallimento medesimo e non anche con quelli del soggetto fallito²⁰⁷.

La procedura di rimborso in conto fiscale non subisce alcuna deroghe in costanza di procedure liquidatorie, volontarie o coattive, quindi, anche in costanza di fallimento; resta inibita soltanto dalla chiusura del conto fiscale²⁰⁸.

Qualora il beneficiario sia diverso dal richiedente, come appunto nel caso di cessione del credito, la circostanza dovrà essere indicata sulla istanza di rimborso²⁰⁹.

Da tempo dottrina e giurisprudenza hanno fatto chiarezza in merito alle pretestuose eccezioni dell'amministrazione finanziaria contro la cedibilità dei crediti tributari²¹⁰.

Secondo la tesi dell'Agenzia prima della dichiarazione annuale "l'amministrazione non può sapere se il credito formatosi negli anni precedenti e nell'esercizio in corso sia stato o meno utilizzato in compensazione di eventuali debiti tributari e previdenziali: il credito Iva spettante diviene, infatti, certo e definito solo al momento della sua esposizione in dichiarazione, cristallizzandosi nella scelta operata dal contribuente tra le alternative

²⁰⁷ V. nota 9.

²⁰⁸ Conseguenza automatica della chiusura della partita Iva.

²⁰⁹ Min. fin., Circ. 22 luglio 1994, n. 119. Sostanzialmente conf. Cass., sez. trib., 12 maggio 2004, n. 8888, che riguarda appunto la rimborsabilità in conto fiscale di un credito Iva ceduto da una società fallita.

²¹⁰ V. in particolare gli scritti di CANTILLO, *La cessione dei crediti per imposte dirette*, cit., e TESAURO, *In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti*, cit.

in proposito offerte dall'ordinamento (riporto del credito o richiesta di rimborso)"; inoltre la cessione di un credito tributario futuro avrebbe "rilevanza puramente civilistica tra le parti, non producendo alcun effetto nei confronti dell'amministrazione finanziaria"²¹¹: tale tesi, come sopra dimostrato, è del tutto errata.

Preliminarmente va ribadito che le norme del codice civile relative alla cessione dei crediti sono applicabili anche alla cessione dei crediti tributari, salvo deroghe previste dalla legge tributaria; è "ormai pacifico che la disciplina codicistica delle obbligazioni è applicabile ai corrispondenti istituti di diritto tributario, con il consueto limite della compatibilità"²¹².

Quanto agli effetti e all'opponibilità, il contratto di cessione del credito si perfeziona con il consenso dei contraenti, ma, sotto il profilo in esame, da ciò non consegue il trasferimento del credito dal cedente al cessionario, in quanto il credito non è ancora sorto; il trasferimento opera soltanto nel successivo momento in cui sorge il credito; prima che ciò avvenga, il contratto, ha semplice efficacia obbligatoria²¹³.

Relativamente alla cessione dei crediti futuri, le norme del codice (artt. 1260-1267) richiedono che nel momento della stipula del contratto deve già esistere il rapporto dal quale scaturiranno i crediti, al fine di renderli determinati o determinabili²¹⁴; i crediti si trasferiranno solo quando verranno ad esistenza.

La dottrina tributaria ha quindi chiarito che se è vero che "la cessione di un credito futuro, fino a che non viene ad esistenza il credito, *ha rilevanza puramente civilistica tra le parti...* non se ne può di certo trarre la conseguenza - come fanno gli Uffici -

²¹¹ Agenzia delle Entrate, Ris. 12 agosto 2002, n. 279/E.

²¹² Così CANTILLO, La cessione dei crediti per imposte dirette, in *Rass. trib.*, 1999, 28; in senso analogo TESAURO, Chiusura delle procedure concorsuali e cessione dei crediti, *cit.*, 2392; per un quadro generale sul tema v. FREGNI, *Obbligazione tributaria ed obbligazione civile*, Torino, 1998, 177 ss.

²¹³ Su tali profili civilistici v. specificamente DOLMETTA, Cessione dei crediti, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1988, 313 ss., ed in giurisprudenza Cass., sez. I civ., 31 agosto 2005, n. 17590; per il più ampio inquadramento dogmatico v. altresì il noto contributo di P. PERLINGERI, *Della cessione dei crediti*, in *Commentario del Codice Civile*, a cura di A. Scialoja e G. Branca, Bologna-Roma, 1982, 12 ss.

²¹⁴ La cessione dei crediti futuri è prevista anche dal novellato art. 106 legge fall., ma anche da diverse norme speciali, v. ad es. art. 3, legge 21 febbraio 1991, n. 52, in tema di factoring.

che non ha e non avrà mai effetto nei confronti dell'amministrazione finanziaria, neppure dopo che il credito d'imposta è venuto ad esistenza, ed è *certo e definito*, liquido ed esigibile"²¹⁵.

Non esiste alcuna norma tributaria che vieta al curatore di cedere il credito Iva che sorgerà con la chiusura del fallimento; ed è palesemente fuorviante invocare a tal fine l'art. 5, comma 4 *ter*, del DL n. 70/1988 (conv. legge n. 154/1988)²¹⁶ che ha la sola funzione di garantire l'amministrazione finanziaria nel caso di ripetizione di quanto rimborsato²¹⁷.

38. La prassi negoziale.

Nella prassi fallimentare e negoziale si riscontrano diversi moduli contrattuali con cui attuare la cessione dei crediti tributari²¹⁸, certamente compatibili con quanto previsto ora dai riformati artt. 106 e 117 legge fall.

È necessario considerare che i crediti in questione hanno natura certa e liquida, ma non esigibile, poiché il credito potrebbe venir meno per il sopraggiungere di un debito tributario, con cui andrebbe a compensarsi.

Per quanto riguarda le ritenute in materia di imposte sui redditi risulta esse, hanno natura di credito ad esigibilità condizionata: il credito diventa esigibile solo nella misura in cui sussista

²¹⁵ TESAURO, Chiusura delle procedure concorsuali e cessione dei crediti, cit., 2392.

²¹⁶ Anche la giurisprudenza è ormai consolidata, v. tra le tante: Comm. trib. prov. Milano, sez. XLII, 18 aprile 2008, n. 46; Comm. trib. prov. Milano, sez. XLII, 18 settembre 2008, n. 144; Comm. trib. prov. Milano, sez. XXXI, 17 febbraio 2009, n. 34; tutte con nota adesiva di MAURO, La cessione dei crediti d'imposta dei fallimenti, in Giust. trib., 2010, 70.

²¹⁷ Il cit. comma 4 *ter* prevede infatti semplicemente che "agli effetti dell'art. 38 bis del decreto... 1972, n. 633, in caso di cessione del credito risultante dalla dichiarazione annuale deve intendersi che l'ufficio possa ripetere anche dal cessionario le somme rimborsate, salvo che questi non presti la garanzia prevista nel comma 2 del suddetto articolo fino a quando l'accertamento sia diventato definitivo. Restano ferme le disposizioni relative al controllo delle dichiarazioni, delle relative rettifiche e all'irrogazione delle sanzioni nei confronti del cedente il credito".

²¹⁸ Per l'inquadramento sistematico v.: MICCINESI, La cessione del credito Iva, cit.; CANTILLO, La cessione dei crediti per imposte dirette, cit.; e soprattutto TESAURO, In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti, cit.

una eccedenza, di cui potrà essere chiesto il rimborso in dichiarazione²¹⁹.

In definitiva, tenendo conto dei profili contrattuali civilistici, e di quelli tributari, si giunge a strutturare l'operazione come cessione di credito non esigibile (o condizionato), considerato che il cessionario acquisisce subito il credito, ma non può esigerne l'adempimento se non al momento in cui il curatore presenterà la dichiarazione, dando evidenza al credito e chiedendone il rimborso, in favore del cessionario.

Alcune volte l'operazione viene strutturata come cessione di cosa futura; infatti, le ritenute configurano un credito futuro, nella misura in cui dalla dichiarazione risulterà una eccedenza.

Più in generale è stato ormai dimostrato che "non v'è ragione per escludere che la cessione dei crediti d'imposta possa essere cessione di crediti già sorti ma non ancora esigibili, o di crediti che sorgeranno in futuro. Se si ammette che i crediti d'imposta siano negoziabili secondo le regole civilistiche, bisogna ammettere anche la cessione dei crediti d'imposta futuri (ai sensi degli artt. 1260 e 1348 c.c.) e di crediti di futura esigibilità"²²⁰.

I punti affrontati sono ormai sostenuti dalla dottrina²²¹, talvolta esplicitamente ammessi dalla stessa prassi amministrativa²²², ed infine avallati dalle novellate formulazioni degli artt. 106 e 117 legge fall.

In conclusione, la cessione di un credito futuro si configura come contratto consensuale con effetti obbligatori; gli effetti traslativi si producono soltanto laddove il credito viene ad esistenza; in tal caso l'intervenuta cessione fa sì che il credito maturi direttamente in capo al cessionario e non in capo al fallito.

Per quanto riguarda le imposte sui redditi l'effetto traslativo della cessione ex art. 43 bis DPR n. 602/1973 si concretizza con la presentazione della dichiarazione di chiusura del maxi periodo fallimentare.

²¹⁹ Su tali meccanismi v. MARINI, Appunti in tema di ritenute sugli interessi attivi, cit., e MARTELLI, Il rimborso delle ritenute d'acconto, cit.

²²⁰ TESAURO, In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti, cit., 888.

²²¹ MICCINESI, La cessione del credito Iva, cit.; CANTILLO, La cessione dei crediti per imposte dirette, cit.; TESAURO, In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti, cit.

²²² V. ad esempio Min. fin. Ris. 22 ottobre 1992, n. 4410.

Nell'Iva l'effetto traslativo della cessione si concretizza con la presentazione della dichiarazione che espone il credito, chiedendone il rimborso²²³.

39. L'oggetto della cessione.

È condivisibile la tesi della dottrina maggioritaria che ritiene le norme sulla cessione dei crediti tributari concernono soltanto i crediti per Iva e per imposte sui redditi scaturenti dalle dichiarazioni; mentre ne esclude l'applicabilità ai crediti tributari che possono essere vantati mediante istanza di rimborso extra dichiarazione (ad esempio ex art. 38 DPR n. 602/1973, o art. 21 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546)²²⁴. La tesi è confermata dalle norme che fanno costante riferimento ai crediti scaturenti dalle dichiarazioni (art. 5, comma 4 ter, DL n. 70/1988 per l'Iva, ed artt. 43 bis DPR n. 602/1973 ed 1, comma 1, DM n. 384/1997 per le imposte sui redditi). Per alcuni, tali norme, possano essere applicate in via analogica a casi simili, e quindi alla cessione dei crediti scaturenti da altre dichiarazioni tributarie, applicabili ai rapporti tributari soltanto in via residuale, laddove non si riscontri una più stringente analogia con altre norme tributarie²²⁵.

Per quanto riguarda nel dettaglio l'oggetto della cessione, l'art. 43 bis DPR n. 602/1973 prevede che gli interessi di cui al comma 1 dell'art. 44 sono dovuti al cessionario; la dottrina ritiene, che credito ed interessi non sono divisibili, ed altresì non possono essere ceduti separatamente. Il DM n. 384/1997 rafforza tale disposizione giungendo a prevedere, nell'art. 1, comma 3, che gli interessi non possono formare oggetto di autonomo atto di

²²³ Contra Agenzia delle Entrate Ris. 12 agosto 2002, n. 279/E, secondo cui la normativa Iva esclude la cessione del credito "prima della sua indicazione nella dichiarazione annuale, consentendola solo nel caso in cui il medesimo sia chiesto a rimborso". Viceversa, come ormai ampiamente chiarito, prima della dichiarazione il credito Iva non è rimborsabile, ma ciò non esclude affatto che sia cedibile, fermo restando che prima della dichiarazione si può dar luogo soltanto ad una cessione con effetti obbligatori, mentre l'effetto traslativo, opponibile anche all'Agenzia delle Entrate, si concretizza mediante la presentazione della dichiarazione.

²²⁴ TESAURO, In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti, cit., 889.

²²⁵ Su tali fenomeni v. per tutti FREGNI, Obbligazione tributaria, cit., 180, 213 ss.; DEL FEDERICO, Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici, Torino, 2000, 134-135.

cessione e spettano comunque al cessionario; sancisce poi la nullità di ogni patto contrario.

Nel diritto civile il quadro è molto più flessibile: secondo l'art. 1263 c.c. il credito è trasferito al cessionario con i privilegi, con le garanzie personali e reali e con gli altri accessori; tuttavia, salvo patto contrario, la cessione non comprende i frutti scaduti; pertanto gli interessi già maturati spettano al cedente, quelli maturandi al cessionario; ma è ovvio che i privati hanno ampi margini di autonomia negoziale, potendo pattuire liberamente ciò che ritengono più opportuno. Tali norme sono però inapplicabili in caso di cessione dei crediti tributari.

Per i crediti tributari "una cessione o un patto che abbia per oggetto il credito per interessi non ha alcun effetto nei confronti dell'amministrazione finanziaria"; "gli interessi... seguono necessariamente la sorte del credito principale"²²⁶.

Inoltre la cessione deve essere totalitaria, nel senso che non è ammissibile che vi siano più creditori.

Il DM n. 384/1997 prevede che la cessione "deve riguardare l'intero ammontare del credito chiesto a rimborso per ciascuna delle imposte sui redditi, ivi compreso quello derivante da imposte sostitutive..." (art. 1, comma 2).

Tale regole, tuttavia, di indivisibilità legale del credito non è assistita da alcuna sanzione, né viene sancita espressamente la nullità. Parte della dottrina ritiene applicabili gli artt. 1346 e 1418 c.c., per i quali il contratto è nullo se ha un contenuto contrario a norme imperative²²⁷, ma sembra preferibile ragionare in termini di mera inefficacia.

²²⁶ Così TESAURO, In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti, cit., 889. Ovviamente la dottrina è sul punto uniforme, anche in ragione del chiaro dato normativo; si segnala il condivisibile rilievo di CANTILLO, La cessione dei crediti per imposte dirette, cit., 35, secondo cui di norma la nullità della clausola relativa agli interessi non inficia il contratto (*vitiatur sed non vitiat*), ma travolge l'intero negozio se la specifica clausola ha avuto rilievo essenziale (art. 1419).

²²⁷ In tal senso CANTILLO, La cessione dei crediti per imposte dirette, cit., 34-36, il quale osserva che in alternativa si potrebbe ipotizzare che la cessione debba ritenersi estesa ope legis all'intero credito, o che sia semplicemente inefficace nei confronti dell'amministrazione finanziaria; ma secondo l'Autore entrambe le ipotesi sono da respingere, in primo luogo perché dal contratto non possono scaturire effetti contrari a quelli voluti dalle parti, che hanno limitato la cessione ad un ammontare inferiore, e poi perché la violazione riguarda l'oggetto.

40. Gli adempimenti.

Gli artt. 69 e 70 del RD n. 2440/1923, sull'amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato, i quali prevedono che i crediti verso lo Stato siano ceduti con atto pubblico, o scrittura privata autenticata, e che la cessione sia notificata all'ente pubblico cui spetta ordinare il pagamento, rappresentano la base di partenza..

Lo stesso regime di forma opera in materia tributaria, in quanto l'art. 43 bis, 1 comma 1, DPR n. 602/1973 richiama l'art. 69 cit., ed il DM n. 384/1997 lo ribadisce (art. 1, comma 2); è altresì previsto che "l'atto di cessione deve essere notificato all'ufficio delle entrate o al centro... nonché al concessionario del servizio della riscossione presso il quale è tenuto il conto fiscale..."²²⁸.

Vale la pena chiedersi se la violazione di tali norme renda nulla o radicalmente inefficace la cessione dei crediti tributari, o configuri una mera inefficacia relativa della cessione, semplicemente inopponibile all'amministrazione finanziaria.

La soluzione della mera inefficacia relativa è certamente quella più condivisibile (v. ad esempio art. 1, commi 4 e 7, DM n. 384/1997), ed è generalmente accolta dalla dottrina e giurisprudenza²²⁹; sono stati evidenziati i seguenti casi:

- mancanza di notifica: "l'amministrazione non diviene debitrice dell'acquirente del credito, sicché si produce una divaricazione nella posizione del creditore, che nel rapporto d'imposta continua ad essere il contribuente-cedente, mentre in forza dell'atto di cessione il diritto appartiene al cessionario"²³⁰;

- ulteriore cessione del credito da parte di un primo cessionario: secondo l'art. 43 bis cit. il cessionario non può cedere il credito oggetto della cessione. Tuttavia anche in questo caso si ha mera inefficacia relativa, giacché secondo l'art. 1, comma 4, DM n. 384/1997 "si considerano inefficaci nei confronti

²²⁸ È pacifico che dopo la notifica il debitore deve pagare al cessionario; il pagamento al cedente non sarebbe più liberatorio (v. ad es. Cass., sez. trib., 11 ottobre 2001, n. 12429, in *Giur. imp.*, 2002, 142).

²²⁹ V. ad es.: CANTILLO, La cessione dei crediti per imposte dirette, cit., 39-40; TESAURO, In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti, cit., 889-890; Cass., sez. I, 23 febbraio 1984, n. 1286, in *Fisco*, 1984, 2458.

²³⁰ Così CANTILLO, La cessione dei crediti per imposte dirette, cit., 40.

dell'amministrazione finanziaria i successivi atti di cessione a terzi del credito ceduto"²³¹.

Deve dunque ritenersi che le varie norme settoriali che pongono limitazioni e vincoli in tema di cessione dei crediti tributari non siano configurabili come norme imperative, tali da generare la nullità del contratto di cessione ex art. 1418, comma 1, c.c., ma semplicemente norme volte a salvaguardare il buon andamento dell'azione impositiva e la certezza e linearità dei rapporti fra Fisco e contribuente.

Ai fini dell'Iva l'art. 74 bis, comma 3, DPR n. 633/1972, prevede che, a differenza di quanto richiesto per i normali rimborsi ex artt. 30 e 38 bis, i rimborsi in favore delle procedure di fallimento e liquidazione coatta amministrativa, sono eseguiti senza la prestazione delle prescritte garanzie per un ammontare non superiore ad euro 258.228,45: tale esonero deve operare anche nel caso in cui il credito Iva venga ceduto, e quindi giovi anche al cessionario²³².

41. Le vicende dell'azione impositiva ed i riflessi processuali.

È innegabile la resistenza dell'amministrazione finanziaria nei confronti della cessione dei crediti tributari sia per la delicatezza degli interessi in gioco che per dell'inadeguatezza e frammentarietà del dato normativo²³³.

Sicuramente l'amministrazione finanziaria non può rendere impraticabile il realizzo dei crediti tributari.

È comprensibile che l'amministrazione finanziaria si preoccupi di erogare i rimborsi ed effettuare i pagamenti soltanto nei

²³¹ In senso analogo TESAURO, In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti, cit., 890.

²³² Comm. trib. reg. Fiuli Venezia Giulia, 12 maggio 2004, n. 8, in Guida norm. 204, n. 165, 24; contra Agenzia delle Entrate, Ris., 25 ottobre 2005, n. 37379.

²³³ Per quanto riguarda la ratio degli orientamenti dell'amministrazione finanziaria v. BUSA, La fiscalità delle procedure concorsuali alla luce della riforma del diritto fallimentare: spunti e prospettive operative, in AA.VV., Problematiche fiscali del fallimento e prospettive di riforma, a cura di L. Tosi, Padova, 2005, 21 ss.; per il più rigoroso ed equilibrato quadro dogmatico dei rapporti tra Fisco e procedure concorsuali v. il recente contributo di FANTOZZI, Considerazioni generale sul rapporto tra norme tributarie e norme fallimentari, cit., 417 ss.

confronti di chi ha pieno diritto, e soprattutto che si preoccupi di poter recuperare le somme indebitamente rimborsate²³⁴.

Nel diritto civile il debitore ceduto può opporre al cessionario le medesime eccezioni che può opporre al cedente: eccezioni relative al titolo del credito; eccezioni relative a fatti modificativi o estintivi, anteriori al trasferimento, ma anche posteriori, purché anteriori all'accettazione della cessione o alla sua notifica o alla sua conoscenza di fatto,

... potrà opporre al cessionario tutte le eccezioni opponibili al cedente sia quelle attinenti alla validità del titolo costitutivo del credito, sia quelle relative ai fatti modificativi ed estintivi del rapporto anteriori alla cessione od anche posteriori al trasferimento, ma anteriori all'accettazione della cessione o alla sua notifica o alla sua conoscenza di fatto (Cass., 17.1.2001, n. 575). Di conseguenza, secondo questa Corte il debitore è legittimato ad opporre al cessionario tutte le eccezioni che avrebbe potuto sollevare nei confronti dell'originario creditore, ma, qualora dopo la cessione intervengano fatti incidenti sull'entità, esigibilità ed estinzione del credito, la loro efficacia deve essere valutata in relazione alla nuova situazione soggettiva stabilitasi in dipendenza del già perfezionato trasferimento del diritto. In tal senso, perfezionatasi la cessione con il semplice consenso, la risoluzione consensuale del contratto dal quale traeva origine il credito ceduto, convenuta tra l'originario creditore cedente ed il debitore ceduto, non è opponibile al cessionario in quanto, una volta realizzato il trasferimento del diritto, il cedente ne perde la relativa disponibilità, e non può validamente negoziarlo in danno del cessionario, per il disposto dell'art. 1256 cod. civ. - la cui "ratio" ha portata generale pur regolando la norma stessa fattispecie particolari -, mentre il debitore ceduto, a conoscenza della cessione, non può ignorare tale circostanza. Per tale ragione il debitore ceduto può opporre al cessionario le eccezioni concernenti l'esistenza e la validità del negozio da cui deriva il credito ceduto ed anche le eccezioni riguardanti l'esatto

²³⁴ Per un quadro delle risalenti problematiche (in gran parte risolte da alcuni specifici interventi legislativi - infra nel testo) v.: ZOPPINI, *Profili ricostruttivi ed applicativi della cessione dei crediti per imposte*, cit.; MICCINESI, *La cessione del credito Iva*, cit.; FICHERA, *Questioni irrisolte sulla cessione del credito Iva*, cit.

adempimento del negozio, mentre le eccezioni che riguardano fatti estintivi o modificativi del credito ceduto sono opponibili al cessionario solo se anteriori alla notizia della cessione comunicata al debitore ceduto e non ove successivi, in quanto una volta acquisita la notizia della cessione il debitore ceduto non può modificare la propria posizione nei confronti del cessionario mediante negozi giuridici posti in essere con il creditore originario (Cass., sez. I, 7 aprile 2009, n. 8373)²³⁵.²³⁶

Nel diritto tributario il quadro è il medesimo per cui il rapporto fra il cessionario e l'amministrazione finanziaria, quale debitore ceduto, risulta coerente.

Il cessionario può far valere i suoi diritti agendo dinanzi al giudice tributario ex art. 21 D.Lgs. n. 546/1992, per ottenere la condanna dell'amministrazione finanziaria al rimborso, e quindi al pagamento del credito ceduto. Ma, lo stesso potrà fare l'amministrazione finanziaria, ovvero, opporre al cessionario le eccezioni che attengono alla sussistenza ed alla esigibilità del credito (errori di calcolo, insussistenza dei presupposti di fatto e/o di diritto, vizi della dichiarazione, intervenute compensazioni, duplicazioni ecc.), così come le eccezioni relative a fatti modificativi od estintivi del credito anteriori alla notifica (accertamenti in rettifica, riliquidazione della dichiarazione ecc.)²³⁷.

Come evidenzia attente dottrina, il rimborso potrebbe risultare non dovuto giacché eseguito per errore, o per effetto di un sopravvenuto avviso di accertamento²³⁸.

Al riguardo si richiama l'art. 43, comma 2, DPR n. 602/1973, che disciplina il recupero delle somme erroneamente rimborsate. Ovviamente la notifica dell'avviso di accertamento che ha riguardo al tributo, al periodo d'imposta ed alla dichiarazione da

²³⁵ In tal senso: Cass., 11.5.2007, n. 10833; Cass., 15.3.2007, n. 5998.

²³⁶ Cass., sez. I, 7 aprile 2009, n. 8373; Cass., sez. I, 2 novembre 2010, n. 22280.

²³⁷ La giurisprudenza ha individuato un caso di litisconsorzio necessario fra cedente e cessionari del credito tributario (Cass., sez. trib., 12 dicembre 2003, n. 19072, in *Giur. imp.*, 2004, 432.).

²³⁸ TESAURO, In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti, *cit.*, 890.

cui deriva il credito ha come destinatario naturale il contribuente-cedente²³⁹.

La dottrina ha chiarito da tè pacifico che contribuente è, e rimane, a tutti gli effetti, il cedente; il cessionario acquista soltanto la titolarità del credito d'imposta, e, di riflesso, la legittimazione ad agire nei confronti dell'amministrazione finanziaria²⁴⁰.

La giurisprudenza ha precisato che la domanda diretta a conseguire la restituzione di somme versate a titolo di rimborsi Iva rientra nella giurisdizione tributaria, anche quando sia proposta dal cessionario del relativo credito (in forza di atto debitamente notificato). Non potrebbe essere altrimenti in quanto dalla cessione deriva il subentro del terzo nella posizione del contribuente, sia in ragione della natura della controversia a porre questioni inerenti al rapporto tributario, da definirsi con autorità di giudicato anche in contraddittorio del contribuente,

Tanto premesso rileva che la disposizione dell'art. 12 non vale ad escludere le norme contenute nel capo I legge 689-81 per la materia "de qua", risultando a questa del tutto applicabili e non ravvisandosi l'ipotesi di esclusione contenuta ("salvo che non sia diversamente stabilito") in detto art. 12.

Esaminando, quindi, la normativa di cui all'art. 35 L. 689-81 osserva che, in base all'ultimo comma di esso, è consentito agli enti ed istituti gestori di avvalersi per la riscossione di tutte le somme dovute per la violazione in materia di assistenza e

²³⁹ Tale assetto lineare, ormai del tutto pacifico, in passato veniva contrastato da coloro che sovraesponevano la teoria del rapporto complesso d'imposta (A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, 26 ss.; Id., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino 1956, 123 ss.). In tale ottica si riteneva che la cessione del credito d'imposta comportasse la cessione del rapporto d'imposta. Tuttavia per un verso la teoria del rapporto complesso d'imposta è stata da tempo confutata e superata (GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova 1984, 30 ss.); e per altro verso pur ammettendone la configurabilità il rapporto complesso d'imposta non sarebbe mai cedibile, trattandosi di rapporto derivante da norme inderogabili di diritto pubblico, quindi non modificabile con atti d'autonomia privata; neppure sarebbe concepibile derogare alle leggi d'imposta, sostituendo il cessionario al contribuente ex lege (TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2006, 115 ss.; Id., *In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti*, cit., 890-891).

²⁴⁰ DOMINICI, *Cessione di credito Iva e giurisdizione della commissione tributaria*, in *Corr. giur.*, 1990, 893; TESAURO, *In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti*, cit., 891.

previdenza obbligatorie del procedimento ingiuntivo ex artt. 6333 CPC. La norma esige, però, che in ogni caso vengano osservate le forme previste dal 1 comma dell'art. 18, che stabilisce "Entro il termine di trenta giorni dalla data di contestazione o notificazione della violazione, gli interessati possono far pervenire all'autorità competente a ricevere il rapporto a norma dell'art. 17 scritti difensivi e documenti e possono chiedere di essere sentiti dalla medesima autorità; è evidente che detto comma non può essere letto (e non avrebbe senso) disancorato dall'art. 14 stessa legge (intitolato "Contestazione e notificazione") che prevede l'immediata contestazione della violazione al trasgressore - ove possibile - o la notificazione degli estremi di essa agli interessati, residenti nel territorio della Repubblica, entro il termine di 90 giorni dall'accertamento.

La contestazione della violazione è finalizzata da un lato all'eventuale definizione in via amministrativa, art. 16, (quindi seguendo la tendenza della deprocessualizzazione per le infrazioni amministrative) e dall'altro (art. 18) a stabilire il contraddittorio nei confronti di chi è ritenuto trasgressore, mettendolo in condizioni di far pervenire all'autorità competente scritti difensivi e documenti, e di chiedere la propria audizione.

È evidente, poi, che, perché l'interessato possa provvedere alla suddetta attività tendente alla sua discolpa, la contestazione debba contenere con sufficiente chiarezza, sia pure succintamente, il complesso degli elementi attraverso i quali sia configurabile la violazione, cioè i concreti (anche in relazione a tempi, modi e luoghi) elementi della fattispecie.

Nel caso in esame, invece, è in sede di giudizio di 1 grado che l'INPS precisa che le sanzioni amministrative per un importo di L. 8.200.000 riguardavano la mancata presentazione dei mod. D.M. 10 relativi ai lavoratori occupati. È, quindi, soltanto in quel momento che si è delineata in atti quale fosse la concreta violazione che l'INPS ascriveva alla ricorrente.

Consegue che soltanto dopo tale indicazione, la Compagnia opponente poteva assumere che le sanzioni amministrative non erano dovute per la loro mancata contestazione ad essa ricorrente, perchè soltanto dopo la suddetta precisazione essa era venuta a conoscenza delle casuali in virtù delle quali l'Inps richiedeva il pagamento delle sanzioni amministrative, era venuta a conoscenza, quindi, della infrazione nella sua essenza. È

evidente ancora, perciò, che al momento del ricorso in opposizione la Compagnia del Capro non poteva fare di più che richiedere la revoca annullamento del decreto opposto, con qualsiasi formula.²⁴¹

Per quanto riguarda le imposte dirette, dell'indebito rimborso risponde in primo luogo il contribuente, come prevede espressamente l'art. 43 bis, comma 1 - secondo cui resta ferma l'applicabilità dell'art. 43 nei confronti del contribuente che ha ceduto il credito - ma la stessa norma aggiunge che il cessionario risponde in solido con il contribuente fino a concorrenza, delle somme indebitamente rimborsate, a condizione che gli siano notificati gli atti con i quali l'Ufficio delle Entrate o il Centro di servizio procedono al recupero delle somme stesse (v. art. 1, DM n. 384/1997).

Per quanto riguarda l'Iva il fenomeno è disciplinato in modo pressoché identico: posta la responsabilità del contribuente-cedente, è prevista la responsabilità solidale limitata del cessionario. Infatti l'art. 5, comma 4 ter, del DL n. 70/1988 (conv. legge n. 154/1988) prevede che "...in caso di cessione del credito risultante dalla dichiarazione annuale deve intendersi che l'ufficio possa ripetere anche dal cessionario le somme rimborsate, salvo che questi non presti... garanzia... fino a quando l'accertamento sia diventato definitivo. Restano ferme le disposizioni relative al controllo delle dichiarazioni, delle relative rettifiche e all'irrogazione delle sanzioni nei confronti del cedente...".

42. Aggi di riscossione, indennità di mora e spese di esecuzione (art. 3 DPR 603/1973).

La retribuzione dell'esattore, per le riscossioni effettuate sia mediante versamenti diretti dei contribuenti sia mediante ruoli è costituito da un aggio a carico degli enti destinatari del gettito dei tributi. Esso, è determinato in valore percentuale di tutte le entrate affidate in riscossione all'esattore, la sua misura, deve essere fissata all'atto del conferimento dell'incarico all'esattoria e non può essere inferiore allo 0,60 % né superiore al 6,72 % delle somme rimosse mediante ruoli. Per le somme rimosse

²⁴¹ Cass., sez. I, 19 marzo 1990, n. 2881, con nota di DOMINICI, Cessione di credito Iva, cit., in Corr. giur., 1990, 893.

mediante versamenti diretti l'aggio è pari all'80 per cento di quello per la riscossione mediante ruoli.

Qualora, l'aggio sia versato ad esattoria incompetente, nell'ipotesi prevista dal secondo comma dell'articolo 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, quest'ultima dovrà rimetterla all'esattore territorialmente competente.

Per i tributi iscritti a ruolo e poi sgravati, per quelli rimborsati e per quelli riconosciuti inesigibili l'aggio non è dovuto.

Sui versamenti fatti dall'esattore delle somme riscosse mediante ruoli compete al ricevitore provinciale un aggio a carico degli enti destinatari da fissarsi all'atto del conferimento della ricevitoria in valore percentuale non superiore all'uno per cento del carico complessivo dei ruoli.

Gli esattori ed i ricevitori trattengono sulle somme riscosse gli aggi loro spettanti. Il prelievo dell'aggio relativo alle somme versate sul conto corrente vincolato deve essere autorizzato dalla Direzione regionale delle entrate.

Infatti, ai sensi dell'art. 2 DPR n. 603/1973, le esattorie, devono tenere distinte la contabilità per le riscossioni mediante versamento diretto da quella mediante ruoli: hanno inoltre l'obbligo (le esattorie) di tenere schede dei contribuenti recanti le generalità, il domicilio fiscale e, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, la denominazione o la ragione sociale, sulle quali annotare le singole riscossioni distintamente per versamento diretto e per ruolo.

L'esattore deve aprire a proprio nome un distinto conto corrente postale per ciascuno dei due sistemi di riscossione. Il conto corrente relativo al versamento diretto deve essere vincolato a favore dello Stato - Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, per l'ammontare delle imposte al netto dell'aggio; l'importo versato con l'indicazione della specie dell'imposta e del periodo a cui si riferisce deve essere annotato sulle schede dei contribuenti unitamente al numero ed alla data della quietanza entro quindici giorni dalla scadenza di ciascuna decade del mese.

Le distinte di versamento di cui all'art. 6, secondo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, e le distinte riepilogative di

cui all'art. 7, secondo comma, del presente decreto devono essere conservate per cinque anni²⁴²

Sul frontespizio del ruolo deve essere indicato il relativo carico complessivo con la specificazione degli importi di spettanza degli enti destinatari ed i relativi aggi a favore dell'esattore e del ricevitore.

L'indennità di mora prevista dall'art. 30 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, spetta all'esattore sulle entrate per le quali è tenuto all'obbligo del non riscosso come riscosso e all'ente destinatario per le altre entrate.

Il rimborso all'esattore delle spese di esecuzione è regolato dall'art. 61 del DPR n. 602/1973.

In caso di fallimento o liquidazione coatta amministrativa²⁴³, i ruoli di qualsiasi specie emessi successivamente alla sentenza dichiarativa del fallimento o della liquidazione sono affidati all'esattore senza l'obbligo del non riscosso come riscosso.

L'aggio a favore degli agenti della riscossione è liquidato nella misura ridotta del cinquanta per cento.

Gli agenti della riscossione sono tuttavia tenuti agli adempimenti degli obblighi previsti per la tutela e la riscossione del credito.

L'art. 10 del DPR 603/1973, prevede che l'esattore deve versare al ricevitore provinciale, al netto dell'aggio di riscossione di sua spettanza, salvo il disposto del comma successivo e senza possibilità di invocare il caso fortuito o la forza maggiore:

1) entro dodici giorni dalla rispettiva scadenza, gli otto decimi dell'importo di ciascuna rata delle entrate riscuotibili mediante ruoli con l'obbligo del non riscosso come riscosso;

2) entro il giorno nove del secondo mese successivo alla scadenza, i restanti decimi dell'importo di ciascuna rata delle entrate stesse;

3) entro il giorno ventidue del mese di scadenza, se non sia diversamente disposto dalla legge o dal contratto, l'importo delle altre entrate effettivamente riscosse.

²⁴² Articolo così sostituito dall'art. 1, d.p.r. 22 giugno 1978.

²⁴³ Art. 4 DPR n. 603/1973.

Per le entrate di spettanza del comune o dei comuni consorziati e per quelle degli altri enti che operano esclusivamente nell'ambito della circoscrizione esattoriale i versamenti prescritti dal primo comma devono essere fatti rispettivamente ai tesoriери comunali e agli enti interessati.

Le cedole del debito pubblico versate dai contribuenti a pagamento delle imposte devono essere versate al ricevitore provinciale, mentre le quietanze dei pagamenti fatti dall'esattore a norma degli articoli 70, 71 e 72 del testo unico 15 maggio 1963, n. 858, e i buoni di scarico allegati agli elenchi di sgravio di cui all'art. 16 del presente decreto sono accettati come danaro contante. Se l'ammontare delle quietanze e dei buoni è superiore all'importo da versare, la differenza è rimborsata all'esattore dal ricevitore provinciale, dai comuni e dagli altri enti per la parte di rispettiva spettanza.

A garanzia del versamento delle somme riscosse sia per ruolo che per versamento diretto nonché degli altri obblighi derivanti dal conferimento e dalla gestione dell'esattoria, quest'ultima, o altri per lui deve prestare una cauzione rapportata ad un quarto dell'importo complessivo delle rate delle imposte iscritte a ruolo scadute nell'anno precedente a quello del conferimento e delle entrate patrimoniali riscosse nello stesso periodo.

La misura della cauzione di cui al comma precedente è determinata dalla Direzione regionale delle entrate.

Se l'esattoria è stata conferita ad una azienda o istituto di credito la cauzione può essere ridotta, con l'autorizzazione del Ministro per le finanze, fino al cinquanta per cento dell'ammontare indicato dal primo comma. Se la azienda o istituto di credito abbia assunto anche il servizio di ricevitoria provinciale la cauzione può essere ridotta fino al settantacinque per cento.