

# CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI

---

## SANATORIE FISCALI E PROCEDURE CONCORSUALI

### ***I. PREMESSA***

Come noto, la legge finanziaria per il 2003 (legge 27 dicembre 2002 n.289, modificata dalla legge 21 febbraio 2003 n.27 di conversione del decreto legge n.282/02 e dal recente decreto legge del 4 aprile 2003, in attesa di pubblicazione, che dispone la proroga dei termini di pagamento dei condoni), disciplina, agli artt.7 e ss., diverse ipotesi di definizione agevolata dei rapporti con il fisco, di seguito brevemente illustrate.

### **Art.7: Definizione automatica di redditi di impresa e di lavoro autonomo per gli anni pregressi mediante autoliquidazione – c.d. Concordato**

I titolari di redditi di lavoro autonomo e d'impresa, comprese le società di persone ed equiparate nonché gli imprenditori agricoli e le imprese di allevamento, che hanno dichiarato compensi annui di importo inferiore ai 5.164.569 euro (e che pertanto sono soggetti agli studi di settore), possono definire le imposte sui redditi e relative addizionali, l'iva e l'irap, relativamente alle dichiarazioni presentate entro il 31 ottobre 2002. Il concordato si perfeziona con il versamento, entro il 20 giugno 2003, dei tributi derivanti dai maggiori ricavi o compensi determinati secondo particolari modalità di calcolo definite con apposito provvedimento della Agenzia delle entrate e con la presentazione della comunicazione di definizione entro il 31 luglio 2003. Alle somme autoliquidate non si applicano sanzioni ed interessi. Alle stesse si applica, tuttavia, una maggiorazione pari a 300 euro per ciascun anno, ovvero, ma solo per le annualità successive al 1997, 600 euro in caso di soggetti congrui ma non coerenti in base alle risultanze degli studi di settore. Al di sopra di un determinato importo, sono previste riduzioni del dovuto. I redditi oggetto di definizione non possono essere sottoposti ai poteri di accertamento degli uffici, quali gli accessi, le ispezioni, le verifiche, le richieste di comunicazione di dati e informazioni e trasmissione di documenti, le rettifiche delle dichiarazioni e gli accertamenti e presunzioni in materia di acquisti e cessioni. Il concordato, tuttavia, non offre alcuna copertura penale, esclude la rilevanza a qualsiasi effetto delle eventuali perdite risultanti dalla dichiarazione ed ha una limitata copertura ai fini contributivi.

### **Art.8: Integrazione degli imponibili per gli anni pregressi – c.d. Dichiarazione integrativa semplice**

Tutti i contribuenti, compresi i sostituti d'imposta, possono integrare le dichiarazioni la cui data di presentazione scadeva entro il 31 ottobre 2002, ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, dell'iva, dell'irap, del contributo straordinario per l'Europa, dei contributi previdenziali e di quelli al servizio sanitario nazionale nonché delle ritenute. L'integrazione non è consentita relativamente agli anni per i quali al contribuente sia stato notificato, entro l'1 gennaio 2003, un pvc con esito positivo, un avviso di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, iva o irap, o un invito al contraddittorio. Tuttavia è possibile eliminare tali cause ostative ricorrendo alla sanatoria delle liti potenziali (art.15) o delle liti pendenti (art.16). Non possono invece presentare la dichiarazione integrativa quei contribuenti che abbiano avuto formale conoscenza entro l'1 gennaio 2003 di una azione penale per illeciti tributari esercitata nei loro confronti, limitatamente, però, agli anni oggetto del rilievo. Con il perfezionamento dell'integrazione, si estinguono le sanzioni, si esclude la punibilità per alcuni reati tributari e, limitatamente agli anni integrati, fino ad un importo pari al 100% dei maggiori imponibili (50% per le ritenute), sono preclusi gli accertamenti. Al fine della definizione è necessario versare le somme dovute (che non possono in ogni caso essere inferiori a 300 euro per ciascuna annualità), entro il 16 maggio 2003, sulla base di una dichiarazione da presentare entro lo stesso termine.

#### **Art.9: Definizione automatica per gli anni pregressi – c.d. Condono tombale**

Con il condono tombale tutti i contribuenti, titolari e non di partita iva, possono regolarizzare le imposte relative alle dichiarazioni che andavano presentate entro il 31 ottobre 2002. Sono condonabili le imposte sui redditi (irpef, irpeg e ilor) e relative addizionali, le imposte sostitutive, l'irap, il contributo straordinario dell'Europa, l'iva e l'imposta sul patrimonio netto. Diversamente dalla dichiarazione integrativa, le ritenute di acconto non possono essere oggetto di definizione automatica. Non è inoltre possibile sanare solo alcune annualità (almeno che non si sia in presenza di cause ostative, quali, ad esempio, la notifica di un avviso di accertamento entro il primo gennaio 2003 o l'esercizio dell'azione penale nei confronti del contribuente per alcuni reati tributari), mentre è lecito condonare soltanto le imposte dirette senza l'iva o viceversa. Con il perfezionamento del condono tombale, che si realizza con la presentazione della richiesta di definizione ed il versamento delle somme entro il 16 maggio 2003, viene precluso ogni accertamento, si estinguono le sanzioni amministrative tributarie e, qualora si sia altresì provveduto alla regolarizzazione delle scritture contabili (art.14), anche con riferimento ad eventuali attività estere, viene esclusa la punibilità per alcuni reati tributari.

### **Art.9-bis: Definizione dei ritardati od omessi versamenti**

Tutti i contribuenti possono versare le imposte e/o le ritenute risultanti dalle dichiarazioni annuali presentate entro il 31 ottobre 2002, per le quali il termine di versamento è scaduto anteriormente a tale data, senza applicazione di sanzioni. A tal fine il versamento deve essere eseguito entro il 16 maggio 2003, accompagnato dalla presentazione di una dichiarazione integrativa.

### **Art.12: Definizione dei carichi di ruolo pregressi**

La definizione dei carichi di ruolo pregressi consente di estinguere i debiti iscritti a ruolo entro il 31 dicembre 2000, versando il 25% dell'importo iscritto, nonché le somme dovute al concessionario a titolo di rimborso spese, senza applicazione degli interessi di mora. Il primo versamento, pari all'80% delle somme dovute, deve essere effettuato entro il 16 maggio 2003.

### **Art.15: Definizione degli accertamenti, degli atti di contestazione, degli avvisi di irrogazione delle sanzioni, degli inviti al contraddittorio e dei processi verbali di constatazione – c.d. Definizione delle liti potenziali**

Con la definizione delle liti potenziali è consentito sanare gli avvisi di accertamento, gli inviti al contraddittorio ed i processi verbali di constatazione per i quali, al primo gennaio 2003, non era, rispettivamente, spirato il termine per la proposizione del ricorso, intervenuta la definizione, notificato avviso di accertamento ovvero ricevuto invito al contraddittorio. La definizione si perfeziona con il versamento, entro il 16 maggio 2003 degli importi calcolati applicando differenti aliquote a seconda della tipologia dell'atto, dei maggiori importi contestati, del tipo di imposta. Anche in questo caso la definizione non è ammessa per i soggetti nei confronti dei quali sia stato avviato un procedimento penale per determinati reati tributari.

### **Art.16: Chiusura delle liti fiscali pendenti**

Le liti fiscali pendenti dinanzi alle commissioni tributarie di ogni grado del giudizio e dinanzi la Suprema Corte, possono essere definite versando, entro il 16 maggio 2003, una somma fissa, pari a 150 euro, nel caso in cui il valore della lite sia inferiore a 2000 euro, ovvero una somma che varia, in caso di liti di maggior valore, anche in base al soggetto soccombente nelle precedenti pronunce giurisdizionali. Ai fini della presente sanatoria si considerano pendenti le controversie per le quali, alla data del 29 settembre 2002, non sia intervenuta sentenza passata in giudicato.

Sono previste, inoltre, sanatorie minori, quali la definizione delle imposte indirette (art.11), la regolarizzazione delle scritture contabili (art.14), la regolarizzazione di altre inadempienze di natura fiscale (art.17).

## **II. DEFINIZIONI FISCALI E PROCEDURE CONCORDSUALI**

La su citata legge n.289/2002 non prevede alcuna norma sull'aspetto precipuo delle sanatorie tributarie applicabili in caso di fallimento od altre procedure concorsuali. Omissione questa, che ha indotto l'Agenzia delle entrate, Direzione centrale, normativa e contenzioso a fornire , con circolare n.12/E del 21 febbraio 2003, alcuni chiarimenti sulla portata delle disposizioni dettate in materia di concordato e, più precisamente, sulla normativa applicabile qualora l'impresa sia sottoposta a procedure concorsuali<sup>1</sup>.

Dunque sebbene la legge finanziaria per il 2003 non preveda alcunché sul punto specifico, la circolare interpretativa di cui sopra ribadisce che, relativamente alle imprese sottoposte a procedure concorsuali, il debito tributario è debito della massa e che trova applicazione, ai fini dell'ordine preferenziale di distribuzione delle somme ricavate dalla liquidazione dell'attivo, l'art.111 l.f..

E' a dirsi che la circolare in commento non introduce significative novità, in quanto ripropone quanto già espressamente previsto in materia di condono fiscale dall'art. 61 della legge n.413/1991 e dall'art.33 del d.l. 10 luglio 1982, n.429, convertito nella legge n.516 del 7 agosto 1982.

Le citate disposizioni, infatti, avevano previsto, relativamente ai condoni, che il curatore del fallimento, sentito il parere del comitato dei creditori e previa autorizzazione del g.d., il commissario liquidatore, il commissario dell'amministrazione straordinaria, sentito il parere del comitato di sorveglianza e previa autorizzazione dell'autorità amministrativa, potevano presentare le dichiarazioni integrative e le istanze previste dalle disposizioni sul condono. In proposito, si

---

<sup>1</sup> Il paragrafo 2.1.3 della circolare n.12/E del 21 febbraio 2003, infatti, specifica che: *“ai sensi dell'art.42 del regio decreto 16 marzo 1942, n.267, il fallito, dalla data della sentenza dichiarativa di fallimento, è privato della disponibilità dei suoi beni nonché dei poteri di amministrazione che, a norma dell'art.31 del medesimo regio decreto, sono affidati al curatore fallimentare, sotto la direzione del giudice delegato. I curatori possono, quindi, avvalersi delle disposizioni agevolative in argomento, previa autorizzazione del giudice delegato, sentito il comitato dei creditori e, quando possibile, anche il soggetto fallito ai sensi dell'art.35 della legge fallimentare. Tali soggetti, di conseguenza, sono legittimati a presentare la dichiarazione integrativa sia per i periodi di imposta antecedenti l'apertura della procedura concorsuale, sia per quello relativo alla procedura medesima, ai sensi dell'art.125 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917. Resta ferma l'autonoma soggettività passiva del fallito per i redditi personali, attratti o meno al fallimento (cfr. risoluzione 5 giugno 2002, n.171), per i quali il fallito è legittimato a presentare autonomamente dichiarazione integrativa. Analogamente sono legittimati a presentare la dichiarazione integrativa anche i commissari liquidatori in caso di liquidazione coatta amministrativa e i commissari dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza, previa acquisizione del parere del comitato di sorveglianza e con l'autorizzazione dell'autorità amministrativa che vigila sulla liquidazione. Ai fini del perfezionamento dell'integrazione, i soggetti prima richiamati devono provvedere al pagamento delle somme dovute entro i termini e con le modalità stabilite dalle disposizioni in commento. Al riguardo si ritiene che tali somme, ai fini dell'ordine preferenziale di distribuzione ricavate dalla liquidazione dell'attivo, equiparabili a quelle contemplate dall'art.111, comma 1, della legge fallimentare, debbano essere portate in predeuzione.”*

specificava, poi, che il pagamento delle somme dovute a seguito delle dichiarazioni e delle istanze di cui sopra doveva avvenire entro i termini previsti dalle norme sul condono e che i relativi debiti erano equiparabili a quelli previsti dall'art.111 l.f..

Alla luce di quanto ora emerso, sono obbligatorie alcune fondamentali considerazioni.

Nel silenzio della legge finanziaria per il 2003 si pone il problema se anche in occasione del “nuovo” condono i curatori, i commissari liquidatori o i commissari straordinari delle grandi imprese in stato di insolvenza possono avvalersi delle disposizioni agevolative, nonché se tali debiti possano essere equiparati a quelli di cui all'art.111 l.f..

La questione, pertanto, investe un tipica problematica di gerarchia delle fonti, visto che la riportata circolare dell'Agenzia delle entrate n.12/2003 attribuisce agli organi delle procedure un simile potere e dichiara che le somme dovute sono equiparabili a quelle contemplate dal primo comma, n.1, dell'art.111 l.f. e prededucibili.

Come noto, una circolare interpretativa, non può derogare né modificare una fonte di diritto quale è la legge ordinaria. Nel caso in esame, la circolare, che non modifica né deroga alla disciplina della legge finanziaria, inserisce, tuttavia, tra le spese previste nel n.1, del comma primo, dell'art.111 l.f., le somme che sarebbero dovute a titolo di condono.

Tutto ciò posto, allora, si tratta di stabilire se il debito tributario dovuto in base all'adesione alle sanatorie ex legge n.289/2002, possa essere opportunamente qualificato tra i debiti della massa e pagato in prededuzione, come pare consentire la citata circolare n.12/2003.

Orbene, la giurisprudenza di legittimità ha più volte precisato che le spese prededucibili sono solamente quelle specificamente previste come tali dall'art.111 l.f. o da altra specifica norma di legge, stabilendo altresì che se il legislatore, in altre occasioni, ha avvertito la necessità di prevedere con legge ordinaria la possibile equiparazione delle somme necessarie per il condono fiscale alle spese e ai debiti prededucibili, in assenza di una precisa disposizione di legge in tal senso, il curatore o gli altri organi di procedure concorsuali non possono ricorrere a tale strumento di definizione agevolata e le somme necessarie non possono essere ritenute somme prededucibili (Cass. 4 giugno 2001 n.7537)<sup>2</sup>.

Aderendo ad una simile impostazione, le somme prededucibili sono solamente quelle elencate nell'art.111, comma primo, n.1, l.f.; pertanto, la natura di debito prededucibile (od anche quella di debito privilegiato) può conseguire solamente da una specifica previsione di legge, quale non è quella recata da una circolare ministeriale.

---

<sup>2</sup> Nel caso di specie, si trattava del pagamento, da parte del curatore, di un sesto della pena edittale massima, consentito, in materia di violazioni iva, al fine di precludere l'irrogazione della pena pecuniaria, o sospendere la stessa se già irrogata (art.58, quarto comma, d.p.r. n.633/72).

Dunque, i crediti dell'erario sono crediti privilegiati e verranno soddisfatti, in quanto tali, prima dei creditori chirografari ma dopo i debiti di massa tassativamente indicati dall'art.111 l.f.<sup>3</sup>.

Orbene a fronte dell'orientamento giurisprudenziale poc'anzi accennato che esclude come visto la prededucibilità ex art.111 l.f. in assenza di espressa disposizione di legge, si è diffusa tra la giurisprudenza di merito un'altra corrente interpretativa con cui, tenendo conto della reale esigenza di utilità per tutti i creditori, viene concesso che il curatore, il commissario liquidatore o il commissario di amministrazione straordinaria può essere autorizzato dal giudice delegato (o dall'autorità amministrativa competente) ad avvalersi di un'agevolazione tributaria (nella specie trattasi di definizione del contenzioso iva tramite il cd. accertamento con adesione ex legge 30 novembre 1994 n.656, come modificata dal d.lgs. 19 giugno 1997, n.218) che preveda il pagamento immediato di una somma ridotta, con conseguente abbattimento del debito verso l'Erario, nel caso in cui da siffatto pagamento derivi un notevole vantaggio per la massa concorsuale (Trib. Saluzzo, 29 marzo 2001).

Pertanto, alla luce di un simile orientamento, il discrimen per poter accedere ad una definizione agevolata dell'obbligazione tributaria, consiste proprio nella valutazione se il pagamento in prededuzione dei debiti verso l'Erario rappresenti un effettivo vantaggio per tutti i creditori. In altri termini, la giurisprudenza di merito è incline ad ammettere siffatta forma di agevolazione, ancorché manchi una previsione di legge che ne consenta l'applicazione, nei casi in cui da essa derivi il vantaggio per tutti i creditori, nel rispetto della *par condicio*.

Da ultimo va segnalato che recentemente il Tribunale di Messina con una circolare indirizzata a tutti i curatori fallimentari (circolare del 26 marzo 2003 a firma dei giudici delegati Carmelo Blatti e Giuseppe Minutoli) ha precisato quale sia l'ambito di applicazione delle previsioni recate nella circolare n.12/2003 dell'Agenzia delle entrate. Questo tribunale ribadisce la tesi in base alla quale la prededucibilità è ammessa solamente nei casi in cui il condono si riveli effettivamente vantaggioso per tutti i creditori<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> Sul tema specifico della prededuzione del credito erariale, si vedano, tra gli altri, A. Stesuri, *Pagamento in prededuzione di credito erariale previo accertamento con adesione*, in *Il Fall.*, 4, 2002, 428; S. A. Zenati, *Nota di commento alle norme sul cd. condono fiscale di cui alla legge finanziaria 2003 applicabili alle procedure concorsuali*, in *fallimentonline.it* 26 marzo – 1° aprile 2003.

<sup>4</sup> Nella circolare diffusa dal tribunale di Messina si legge infatti : “.....nella materia in discorso è necessario agire con tutte le cautele derivanti dal rispetto del superiore principio della *par condicio*, sicché, al fine di addivenire ad un risultato veramente utile per la massa e non solo per un creditore (nella specie l'amministrazione finanziaria), si richiede che il curatore verifichi, nel contesto di un piano di riparto virtuale (ove non già predisposto), detratte le spese effettivamente di massa ex art.111 legge fallimentare ( sostenute e probabilmente da sostenere), se l'erario verrebbe pagato in misura più elevata rispetto a quella che dal condono sarebbe dovuta: solo in tal caso il ricorso al condono potrà avere utilità effettiva per gli altri creditori aventi grado inferiore all'erario stesso, ai quali potrebbero essere, appunto, ripartite somme che altrimenti spetterebbero a quest'ultimo. Solo in questo caso sarebbe possibile verificare la legittimità del ricorso al condono in oggetto.”.

Anche secondo i giudici delegati della sezione fallimentare messinese, cioè, la prededucibilità *tout court* dei debiti verso l'erario è illegittima perché contraria a quanto previsto dall'art.111 l.f., comma primo, n.1 per un verso, e a quanto disposto dagli artt.2759 e ss., per altro verso.

Invero, considerata la natura del privilegio che in concreto assiste il credito erariale che si intende definire in maniera agevolata (che può essere, in relazione alla tipologia di imposta, privilegio speciale su mobili di grado VII o privilegio generale su mobili di grado XVIII o XIX, o ancora privilegio di grado I e di grado IV sugli immobili, secondo quanto disposto dagli artt.2745 e ss. c.c.), al curatore sarà consentito ricorrere alle modalità del condono quando in base ad un piano di riparto virtuale - redatto tenendo conto non solo delle insinuazioni al passivo già consolidate, ma anche delle possibili insinuazioni erariali tardive, dovute sia a liti potenziali sia a liti pendenti ed anche a più remote ipotesi di futuri rilievi dell'amministrazione finanziaria dai quali presumibilmente scaturiranno nuove legittime pretese sul patrimonio fallimentare - si evince che, una volta accantonate le somme necessarie a soddisfare i debiti di massa sia accertati che prevedibili ed i creditori di rango superiore all'Erario, da questa modalità di pagamento agevolato possano trarre vantaggio tutti i creditori residuali.

D'altra parte, in considerazione dell'imminente scadenza del termine di versamento degli importi da condono, l'adesione ad una o più sanatorie, potrà realisticamente praticarsi soltanto riconoscendo a dette somme, con le precisazioni di cui sopra, natura di debito di massa, ovvero di spese o debiti contratti per l'amministrazione del fallimento.

In definitiva, se pure non è esclusa la facoltà del curatore di aderire a modalità di definizione agevolata dei rapporti con il fisco, siano esse ordinarie o straordinarie, la tutela della *par condicio creditorum* dovrà comunque essere assicurata.

Una simile conclusione appare condivisibile alla luce della circostanza che, finanche in presenza di una esplicita previsione di legge autorizzativa dell'utilizzo del condono, l'orientamento più rigoroso della giurisprudenza della Cassazione ha negato la legittimità del decreto del giudice delegato con cui si autorizzava il prelevamento in prededuzione delle somme dall'attivo patrimoniale quando venisse alterato l'ordine di preferenza dei crediti, eccetto il caso in cui non venisse dimostrato che il condono fosse una modalità di adempimento realmente vantaggiosa per il creditore privilegiato prevalente (Cass. 26 ottobre 1998, n.10614).

Non sembra vi siano ostacoli, infine, per il caso, pure contemplato dalla citata circolare n.12/2003 dell'Agenzia delle entrate, in cui la adesione alle definizioni agevolate avvenga da parte del fallito per i redditi personali, attratti o meno al fallimento. In tale ipotesi, infatti, le somme destinate alla sanatoria non potranno essere prelevate dall'attivo fallimentare, ma dovranno essere procurate dal fallito altrove.

Similmente e con gli stessi limiti relativamente alla provenienza delle somme da destinare al condono, deve ritenersi consentita l'adesione alle sanatorie da parte dell'ex amministratore della società sottoposta a fallimento che ne abbia interesse<sup>5</sup>.

Tutto ciò premesso ed in riferimento alle singole ipotesi di definizione agevolata dei rapporti con il fisco introdotte dalla legge finanziaria 2003, sono possibili ulteriori riflessioni.

### **Definizione dei carichi di ruolo pregressi**

E' la sanatoria a cui il curatore potrà aderire con più facilità. Considerato, infatti, che con l'iscrizione a ruolo l'Amministrazione finanziaria si insinua nel passivo del fallimento del debitore, il curatore dovrà "soltanto" verificare, attraverso la stesura del piano di riparto teorico, che vi sia la possibilità di accantonare le somme necessarie al soddisfacimento dei debiti di massa, presenti e futuri, e degli eventuali creditori prioritari rispetto all'Erario, che godono, cioè, di un privilegio di grado superiore. In tal caso, infatti, il vantaggio che tutti i creditori residuali potranno trarre dal pagamento del debito d'imposta in misura ridotta è di manifesta evidenza.

### **Definizione dei ritardati od omessi versamenti**

In questa ipotesi bisognerà distinguere il caso in cui siano già state iscritte a ruolo le imposte e/o le ritenute non versate e le relative sanzioni (ovvero le sole sanzioni per i ritardati versamenti), dal caso in cui la violazione debba ancora essere verificata. Per la prima ipotesi, infatti, valgono le valutazioni espresse in merito alla definizione dei carichi di ruolo pregressi. Accertata, cioè, la presenza della provvista necessaria a soddisfare i creditori poziori rispetto all'Amministrazione finanziaria, il pagamento in misura ridotta del debito tributario darà un sicuro beneficio ai creditori susseguenti. In caso contrario, qualora cioè la violazione non sia stata ancora contestata, il curatore dovrà valutare il rischio di una insinuazione tardiva dell'Amministrazione nel passivo fallimentare. E' evidente che, eccezion fatta per i casi in cui sia imminente il termine di decadenza per l'iscrizione a ruolo delle somme dovute, il rischio di una futura insinuazione nel passivo del fallimento da parte dell'Amministrazione finanziaria, per gli omessi o ritardati pagamenti, con pregiudizio per i creditori residuali, si deve ritenere discretamente elevato, considerata l'evidenza della violazione.

---

<sup>5</sup> In tal senso si è espressa la Suprema Corte in riferimento al citato condono del 1982, specificando che l'attribuire al curatore la facoltà di aderire al condono (art.33 legge n.516/82), non esclude che analoga adesione possa pervenire dall'ex amministratore (Sent. n.3494 del 4 aprile 1998).

### **Definizione delle liti pendenti**

Al fine di aderire alla sanatoria in oggetto, il curatore dovrà, in questo caso, non solo tenere conto della ipotetica graduatoria dei crediti che si formerebbe in caso di soccombenza del fallito nel contenzioso in atto, ma, soprattutto, valutare, anche sulla base delle eventuali pronunce già rese in precedenti gradi di giudizio, la probabilità che l'Amministrazione possa effettivamente insinuarsi, a seguito dell'esito favorevole del contenzioso, nel passivo del fallimento. A tal proposito è opportuno ricordare, infatti, che sebbene solo l'iscrizione a ruolo del tributo (ovvero l'ingiunzione di pagamento) costituisce per l'Erario titolo per l'ammissione al passivo e per avere il riconoscimento del privilegio relativo a tale credito, è altresì vero che, secondo consolidata giurisprudenza, l'obbligo di versare allo Stato una somma (tributo, sanzione, interessi) sorge nel momento in cui la violazione viene commessa, mentre il procedimento accertativo e sanzionatorio che ne deriva ha natura meramente dichiarativa (Cass. 12 marzo 1994, n.2423). Da ciò ne discende che perché il credito dell'Erario possa essere ammesso al passivo è necessario e sufficiente che la relativa violazione (fatto o atto) sia stata commessa anteriormente alla dichiarazione di fallimento, ovvero che il presupposto tributario si sia verificato prima dell'apertura della procedura, a nulla rilevando il momento - successivo alla sentenza di fallimento - in cui effettivamente tale credito è divenuto esigibile.

### **Definizione delle liti potenziali**

Valgono, in questa ipotesi, le considerazioni svolte in tema di liti pendenti. In più, il curatore, qualora constati che sulla base del riparto teorico vi siano le condizioni per aderire alla sanatoria, dovrà tenere conto nelle proprie valutazioni, oltre che della fondatezza dei rilievi dell'Amministrazione e dunque della probabilità di soccombere o meno in un futuro contenzioso, del costo che quest'ultimo comporterebbe e che andrebbe a sommarsi ai debiti di massa, con pregiudizio di tutti i creditori.

### **Concordato, dichiarazione integrativa, condono tombale.**

Sebbene l'ipotesi che il curatore aderisca al concordato, alla dichiarazione integrativa o al condono tombale, appaia assai più remota, la stessa non può escludersi a priori. Solo a titolo esemplificativo, infatti, si ipotizzi il caso in cui il fallito, sottoposto agli studi di settore, sia risultato, negli anni immediatamente precedenti al fallimento, non congruo o incoerente, ovvero abbia commesso violazioni così macroscopiche e palesi (finanche omissivo di presentare la dichiarazione) da far ragionevolmente supporre un prossimo accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria. Peraltro, nella valutazione di convenienza che succederà alla prioritaria verifica del rispetto della

*par condicio creditorum*, il curatore dovrà altresì tenere conto degli effetti della proroga di un anno dei termini di decadenza per l'accertamento ai fini delle imposte sui redditi ed iva, sancito dall'art.10 della legge finanziaria 2003, nei confronti di chi non aderisce alle sanatorie in commento.

In conclusione, da quanto sopra rilevato, risulta evidente come, relativamente ad ogni procedura concorsuale, al fine di poter aderire ad una delle indicate sanatorie fiscali, dovrà essere esattamente studiata ed approfondita la situazione dello stato passivo, la graduazione dei debiti (tramite la comparazione tra il piano di riparto che ipotizza il ricorso alla definizione fiscale e quello che non lo preveda, per valutare la convenienza per i creditori di grado posteriore rispetto all'Amministrazione finanziaria a ricorrere alla sanatoria) nonché la situazione finanziaria della procedura medesima.

Mario Damiani  
Consigliere Delegato  
all'Area Fiscale

Fabrizio Franchi  
Consigliere Delegato  
alle Procedure Concorsuali