

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE
VICTOR UCKMAR
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE SCIENTIFICO
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

MASSIMO BASILAVECCHIA
UNIVERSITÀ DI TERAMO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

GUGLIELMO FRANSONI
UNIVERSITÀ DI FOGGIA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ DEL MOLISE

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE



CEDAM
CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI
2012

| | | |
|--|---|------|
| QUATTROCCHI A., <i>L'autonomia finanziaria e tributaria siciliana tra presupposti statutarî e profili evolutivi</i> | » | 1067 |
| SALVINI L., <i>A margine della sentenza «Dolce & Gabbana»: la costituzione di parte civile dell'Amministrazione finanziaria</i> | » | 987 |
| STIZZA P., <i>L'obbligo del contraddittorio in caso di contestazione di operazioni abusive nell'ambito dell'imposizione diretta</i> ... | » | 915 |

Novità legislative

(a cura del dott. Massimo Procopio)

| | | |
|-------|------|------|
| | Pag. | 1229 |
|-------|------|------|

| | | |
|------------------------------------|------|------|
| Prassi amministrativa | Pag. | 1245 |
|------------------------------------|------|------|

Documenti

| | | |
|---|------|------|
| GLENDI C., <i>Il processo tributario resta immune dal nuovo regime delle impugnazioni del processo civile</i> | Pag. | 1269 |
|---|------|------|

| | | |
|--|---|------|
| UCKMAR V., <i>Indagine conoscitiva sulla riforma fiscale</i> | » | 1251 |
|--|---|------|

| | | |
|---------------------------------------|------|------|
| Bollettino bibliografico | Pag. | 1271 |
|---------------------------------------|------|------|

| | | |
|-----------------------------|------|------|
| Libri ricevuti | Pag. | 1283 |
|-----------------------------|------|------|

| | | |
|-------------------------|------|------|
| Recensioni | Pag. | 1585 |
|-------------------------|------|------|

PARTE SECONDA

Note a sentenza

| | | |
|--|------|-----|
| MEREU A., <i>Abuso del diritto ed elusione fiscale: rilevanza penale o mera mancanza di una explicatio terminorum? Alcune riflessioni a margine del caso «Dolce & Gabbana»</i> | Pag. | 891 |
|--|------|-----|

| | | |
|---|---|-----|
| CINGANO V., <i>La trasparenza dell'attività amministrativa ed i limiti al diritto di accesso nei procedimenti tributari in rapporto alla correttezza delle relazioni internazionali</i> | » | 839 |
|---|---|-----|

| | | |
|---|---|-----|
| ROCCO G., <i>La compensazione dei tributi applicata alle procedure concorsuali. Principio di proporzionalità del fermo amministrativo e delle fideiussioni nei rimborsi iva</i> | » | 847 |
|---|---|-----|

**La compensazione dei tributi applicata alle procedure concorsuali.
Principio di proporzionalità del fermo amministrativo e delle
fideiussioni nei rimborsi iva (*)**

In tema di rimborso dell'iva l'amministrazione non può adottare il provvedimento di fermo amministrativo previsto dall'art. 69 del r.d. 18 novembre 1923, n. 2440, nei confronti di soggetti falliti, essendo incompatibile con la previsione dell'art. 51 l. fall., in quanto volto a «prenotare» una frazione di patrimonio del fallito, sottraendola alla massa destinata alla soddisfazione dei creditori concorsuali, in vista di una futura ed eventuale compensazione con un controcredito della P.A. non opponibile in compensazione, perché non definitivamente accertato.*

Cass., sez. trib. (pres. Pivetti, rel. Olivieri), 29 dicembre 2011, n. 29565, Agenzia delle entrate c. Fallimento Reunion s.r.l.

(Omissis). – *Svolgimento del processo.* – In data 29 maggio 2000 il Fallimento Reunion s.r.l. presentava istanza di rimborso di un credito iva per lire 496.922.000 relativo all'anno 1999.

L'Ufficio (*Omissis*) della Agenzia delle entrate soprassedeva al rimborso in quanto notificava al Fallimento, in data (*Omissis*), due avvisi di accertamento per gli anni 1997 e 1998 disponendo contestualmente il «fermo amministrativo» del credito di rimborso iva ai sensi del r.d. 18 novembre 1923, n. 2440, art. 69.

Il Fallimento impugnava entrambi gli avvisi nonché con ricorso depositato in data 19 novembre 2003 il silenzio-rifiuto formatosi sulla istanza di rimborso.

Il giudizio concernente il silenzio opposto alla istanza di rimborso veniva definito, con sentenza in data 14 luglio 2004 della CTP di Torino, con il rigetto del ricorso sulla duplice motivazione della cessata inerzia da parte della Amministrazione finanziaria con l'adozione del provvedimento di fermo, nonché della legittimità di tale misura cautelare sospensiva in attesa dell'accertamento dei crediti portati dagli avvisi notificati al contribuente.

L'appello proposto dal Fallimento veniva accolto dalla Commissione tributaria della regione Piemonte che, con sentenza 27 marzo 2007, n. 6, rigettava l'appello incidentale proposto dall'Ufficio in ordine all'eccepito difetto di legittimazione processuale del Curatore fallimentare e dichiarava il diritto del Fallimento al rimborso del credito iva «nel suo originario ammontare maggiorato degli interessi legali o nel minor importo che dovesse risultare dovuto per effetto di compensazione l. fall., ex art. 56, qualora il credito dell'Erario portato dai due avvisi di accertamento fosse risultato certo e definitivo».

Avverso la sentenza di appello, notificata il 13 giugno 2007 ha proposto tempestivo ricorso l'Agenzia delle entrate chiedendone la

za consolidata: cfr. Corte Cass., 5^a sez., 2 aprile 2004, n. 6542; id. 3^a sez., 10 maggio 2005, n. 9765; id. 3^a sez., 12 luglio 2005, n. 14599; id. sez. lav., 11 gennaio 2006, n. 230; id. 3^a sez., 20 ottobre 2006, n. 22540; id. 3^a sez., 27 maggio 2010, n. 12912).

Il motivo è altresì infondato in quanto, da un lato, la tesi secondo cui il d.p.r. n. 633 del 1972, art. 38-*bis*, includerebbe anche l'esercizio da parte della Amministrazione finanziaria dei poteri di autotutela preventiva non trova alcun riscontro testuale («*ubi lex voluit, dixit*») ed anzi viene smentito dalla espressa disciplina del «fermo amministrativo» contenuta nel r.d. n. 244 del 1923, art. 69, che, in quanto «avente lo scopo di assicurare la realizzazione dei fini cui è rivolto l'iter amministrativo procedimentale, necessariamente complesso e disciplinato da norme inderogabili e preordinate ad abiurare la regolarità contabile e la realizzazione delle entrate dello Stato» (cfr. Corte cost., sent. 23 aprile 1972, n. 67), trova applicazione per qualsiasi credito della Amministrazione pubblica e dunque anche per crediti di natura tributaria.

Inoltre la tesi sostenuta dalla ricorrente (anche in relazione alla interpretazione sistematica delle norme in questione) è inidonea a scalfire il presupposto giuridico sul quale è fondata la decisione impugnata, che conclude per l'inapplicabilità nella fattispecie del fermo amministrativo trattandosi di istituto speciale del diritto amministrativo avente, tuttavia, carattere recessivo rispetto alla specialità della disciplina normativa delle procedure concorsuali (atteso il divieto di azioni individuali esecutive e cautelari disposto dalla l. fall., art. 51, a garanzia della «*par condicio creditorum*»), avendo la ricorrente omissa del tutto di indicare le ragioni in diritto per cui la interpretazione sistematica del r.d. n. 240 del 1923, art. 69, e d.p.r. n. 633 del 1972, art. 38-*bis*, 5^o comma, (nel testo vigente *ratione temporis*) consentirebbe di superare, in difetto di norme espressamente derogatorie del principio della «*par condicio creditorum*», la preminenza accordata alla specialità delle norme e dei principi informativi della disciplina fallimentare (cfr. Corte Cass., 1^a sez., 3 settembre 1996, n. 8053; id. 1^a sez., 13 gennaio 2011, n. 711).

5. – In conclusione il ricorso deve essere rigettato e l'Agenzia delle entrate condannata alla rifusione delle spese del presente giudizio che si liquidano in dispositivo.

P.Q.M. – La Suprema Corte di Cassazione – rigetta il ricorso e condanna la Agenzia delle entrate alla rifusione delle spese del presente giudizio che liquida in Euro 12.000,00 per onorari, Euro 100,00 per esborsi, oltre rimborso forfetario spese generali ed accessori di legge. (*Omissis*).

(*) SOMMARIO: 1. Premessa e fatto. – 2. Il fermo amministrativo e le fidejussioni nel sistema tributario. – 2.1. Il fermo amministrativo in genere. – 2.2. Il fermo amministrativo nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto. – 2.3. Le fidejussioni previste dall'art.

38-bis del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633. – 3. Proporzionalità delle misure del fermo e delle fideiussioni. – 3.1. La proporzionalità del fermo e delle fideiussioni nei rimborsi iva. – 3.2. Le fideiussioni relative ai rimborsi iva nel fallimento e principio di proporzionalità. – 4. La specialità del diritto fallimentare e l'istituto della compensazione. – 4.1. La cessazione degli effetti delle misure cautelari (art. 51 l. fall.). – 4.2. La compensazione tributaria e la compensazione trasversale dello Stato. – 4.3. La compensazione fallimentare. – 4.4. La compensazione fallimentare applicata ai tributi. – 5. Conclusioni.

1. – *Premessa e fatto*

Con la sentenza in rassegna la sezione tributaria della Corte, nel respingere il ricorso dell'Agenzia, ha statuito che durante il fallimento l'amministrazione non può emanare il provvedimento di fermo amministrativo, disciplinato dal 6° comma del r.d. 18 novembre 1923, n. 2440, sia perché è vietato dall'art. 51 l. fall., che impedisce l'inizio di qualsiasi azione individuale esecutiva o cautelare, sia perché risulterebbe inutile, visto che nella legge fallimentare ci sono altre disposizioni che già tutelano efficacemente ed in modo esaustivo le eventuali ragioni di credito dell'Amministrazione.

Infatti l'art. 56 l. fall., rubricato «compensazione in sede di fallimento», riconosce ai creditori la facoltà di chiedere al giudice fallimentare la compensazione di propri crediti con propri debiti.

(1) S. Satta, *Diritto fallimentare*, Padova, 1988, 153, nonché da ultimo S. Ambrosini - Cavalli - Iorio, *Il fallimento*, Padova, 2009, 382, in *Trattato di diritto commerciale*, diretto da G. Cottino.

Un quesito operativo infine. Se la finalità della fideiussione è quella di cautelare il fisco da eventuali successivi accertamenti, perché procrastinare gli stessi? È dunque interesse dell'Amministrazione finanziaria consolidare rapidamente il debito fiscale: se gli importi da rimborsare sono superiori ai crediti dovrà erogare la differenza, ma non potrà costringere il contribuente a rilasciare fideiussioni «impossibili». Quanto auspicato non deve però far correre all'amministrazione il rischio opposto, ovvero quello di rendere inoperante la compensazione, qualora il rimborso dovesse essere erogato prima della presentazione della domanda di insinuazione al passivo, che dovrebbe essere depositata tempestivamente quando è stata consolidata, almeno parzialmente, la debitoria fiscale del contribuente.

dott. GIUSEPPE ROCCO
Università di Salerno