

QUESITI

VITO MORMANDO

Obblighi di pagamento e obblighi dichiarativi nelle procedure concorsuali

L'autore affronta il delicato problema della individuazione dei soggetti attivi titolari degli obblighi fiscali di natura dichiarativa e/o formali, all'interno delle procedure concorsuali.

Payment obligations and declaratory obligations in insolvency proceedings

The author addresses the delicate problem of identifying the active subjects holders of declaratory and/or formal tax obligation, within insolvency proceedings.

SOMMARIO: 1. L'individuazione del sostituto di imposta nel delitto di omesso versamento delle ritenute certificate. - 2. La natura *istantanea* del reato di omesso versamento di iva: il problema della "successione" del legale rappresentante. - 3. La titolarità degli obblighi tributari di pagamento delle ritenute e dell'i.v.a., nelle procedure concorsuali. - 4. La non trasferibilità degli obblighi tributari di pagamento delle imposte (iva e ritenute) in capo al curatore: lo stato della dottrina - 5. La titolarità degli obblighi tributari "formali" o "dichiarativi": le posizioni della giurisprudenza penale. - 5.1. Segue. E quelle della giurisprudenza civile-tributaria. - 6. Conclusioni.

1. *L'individuazione del sostituto di imposta nel delitto di omesso versamento delle ritenute certificate.* Come è noto, con il termine di sostituto d'imposta si indica la persona fisica o giuridica, che la legge tributaria *sostituisce* al soggetto passivo d'imposta, nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria, operando una ritenuta alla fonte, attraverso la decurtazione della somma dovuta.

Le somme trattenute da chi eroga il reddito (imprenditori commerciali, professionisti, società, associazioni, enti pubblici e condomini) sono versate dal sostituto a titolo di "acconto" (nel caso in cui il sostituto, al termine del periodo di imposta, debba operare il conguaglio tra quanto gli è stato complessivamente trattenuto in via provvisoria e quanto lo stesso è tenuto effettivamente a versare al Fisco) ovvero a titolo di "imposta" (nel caso in cui il sostituto non debba effettuare alcun conguaglio, perché le somme che il sostituto gli trattiene alla fonte rappresentano il prelievo definitivo sul reddito del sostituto).

Tale meccanismo di riscossione è notoriamente più vantaggioso e più celere per gli interessi erariali, contro i rischi di evasione, perché da un lato consente l'incasso anticipato (rispetto alla fine del periodo di imposta) delle somme

dovute dal contribuente (nella specie il sostituto) prima della sua materiale percezione ad opera del sostituto; dall'altro opera una fattiva concentrazione della attività di accertamento esclusivamente nei confronti del sostituto di imposta che dovrà osservare i seguenti obblighi: (i) provvedere, entro il sedicesimo giorno del mese successivo a quello in cui gli emolumenti sono stati corrisposti, al versamento in favore dell'Erario degli importi delle ritenute operate alla fonte; (ii) rilasciare al sostituto, entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello di erogazione delle somme, la certificazione unica attestante l'ammontare complessivo delle somme corrisposte e delle ritenute operate, delle detrazioni di imposta effettuate e dei contributi previdenziali e assistenziali; (iii) trasmettere in via telematica detta certificazione all'Agenzia delle Entrate entro il 7 marzo dell'anno successivo; (iv) presentare, infine, telematicamente entro il 31 ottobre dell'anno successivo la dichiarazione annuale unica di sostituto d'imposta (cd. modello 770) dalla quale risultino tutte le somme pagate e le ritenute operate nell'anno precedente.

Va infine rimarcato che nel caso di mancato versamento all'Erario delle ritenute effettuate dal sostituto, il contribuente sostituto *restava* obbligato in solido al versamento di quelle ritenute ed *era* passibile di autonoma attività di accertamento in relazione agli importi indicati nella c.d. "Dichiarazione Persone Fisiche" a titolo di "ritenute totali" subite (posto che tali ritenute gli hanno consentito di abbattere o neutralizzare l'imposta dovuta e risultante dalla sua dichiarazione dei redditi).

L'unico strumento difensivo che aveva a disposizione il contribuente "sostituito" (per evitare il recupero in suo danno delle ritenute non versate dal sostituto) era quello di dimostrare al Fisco, mediante la produzione degli estratti conto bancari, di aver subito la trattenuta dal sostituto e quindi di aver incassato un compenso "minore" in quanto decurtato degli importi trattenuti dal sostituto.

Di recente tale onere difensivo a carico del contribuente sostituto è stato fortemente mitigato e ciò per effetto della pronuncia della Corte di cassazione, Sezioni unite civili¹, secondo cui, nel caso in cui il sostituto ometta di versare le somme, per le quali ha operato le ritenute, il sostituto non è tenuto in soli-

¹ Cass. civ., Sez. un., 12 aprile 2019, n. 10378, in *Dejure*.

do in sede di riscossione, atteso che la responsabilità solidale, prevista dall'art. 35 del d.p.r. n. 602 del 1973, è espressamente condizionata alla circostanza che non siano state effettuate le ritenute.

L'unico presidio penalistico a garanzia della riscossione delle ritenute operate dal sostituto risiede nell'art. 10bis del d. lgs. n. 74/2000, che tipizza un reato omissivo proprio² (o senza evento naturalistico), unisussistente ed istantaneo che si perfeziona a seguito dell'omesso versamento delle ritenute effettuate entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale del sostituto di imposta.

Lo stesso si realizza nel giorno immediatamente successivo a quello previsto per la presentazione del modello annuale di dichiarazione, c.d. termine lungo; attualmente la legge prevede soltanto l'invio telematico del Modello 770 da eseguirsi entro il 31 ottobre dell'anno successivo a quello in cui le ritenute sono state operate.

Sicchè, prima della scadenza di tale termine l'omesso versamento resta un fatto penalmente irrilevante (salvo in astratto ipotizzare l'applicazione dell'istituto del tentativo ai reati omissivi puri); parimenti un versamento successivo alla scadenza del termine di presentazione del Modello 770 (sempre che gli importi non versati superino la soglia di punibilità dei 150 mila euro) non rende il fatto penalmente irrilevante³.

La condotta criminosa si realizza quindi nell'istante in cui, alla scadenza dell'imposizione tributaria, si perfezioni un'omissione del versamento che (indipendentemente dalle modalità del suo formarsi) superi la soglia minima prevista. Ciò perché la condotta penalmente rilevante non è l'omesso versa-

² In tema di reato omissivo proprio vedi CONTENTO, *Corso di diritto penale*, Bari, 2004, vol. II, 62 ss.; MANTOVANI, *Diritto Penale. Parte generale*³¹, Padova, 2020, 140, secondo cui il reato omissivo proprio si ritiene integrato quando ricorrono le seguenti tre condizioni: a) il presupposto dato dalla situazione tipica da cui scaturisce l'obbligo di agire; b) la condotta omissiva; c) un termine entro il quale l'obbligo deve essere adempiuto. Con riferimento alla previgente disciplina vedi FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale tributario*, Milano, 1992, 98, secondo cui il delitto di omesso versamento di ritenute certificate era strutturato come reato omissivo proprio istantaneo. Negli stessi termini si esprime SOANA, *Omesso versamento di ritenute certificate*, in *Rassegna Tributaria*, 2005, 1, 90. Con riferimento alla nuova fattispecie del 10 bis si rinvia invece a MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2017, 260 ss.

³ Il ritardato versamento deve ritenersi equiparato ad un omesso versamento: vedi sul punto Trib. Milano, Sezione G.I.P., 19 settembre 2012, in *Riv. dottori comm.* 2013, 4, 980, nonché in *Dejure*.

mento delle ritenute nel termine previsto dalla normativa tributaria, ma il mancato versamento delle ritenute certificate nel *maggior termine* stabilito, per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo di imposta dell'anno precedente.

Su tale specifico punto è intervenuta la Suprema Corte di Cassazione, che, nella sua massima espressione nomofilattica⁴, ha statuito che il reato di omesso versamento di ritenute certificate, previsto dall'art. 10-bis D.Lgs. n. 74 del 2000, «si consuma con il mancato versamento per un ammontare superiore ad Euro cinquantamila [ora centocinquantamila] delle ritenute complessivamente risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti entro la scadenza del termine finale per la presentazione della dichiarazione annuale».

2. La natura istantanea del reato di omesso versamento di iva: il problema della “successione” del legale rappresentante. Il reato di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, entrato in vigore il 4 luglio 2006, punisce il mancato adempimento dell'obbligazione tributaria entro la scadenza del termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta dell'anno successivo). Trattasi dunque di un reato omissivo proprio che si consuma al momento della scadenza del termine per il versamento dell'acconto IVA relativo al periodo d'imposta successivo, fissato dall'art. 6, co. 2 L. n. 405/1990, al 27 dicembre di ciascuna annualità (c.d. termine lungo, in contrapposizione con le scadenze mensili o trimestrali previste dalla normativa fiscale, irrilevanti sul versante penalistico)⁵.

L'importo dovuto è quello indicato nella dichiarazione annuale presentata dal soggetto obbligato, e non quello risultante dalle annotazioni contabili⁶.

Sul piano della condotta, gli omessi versamenti periodici non appartengono alla fattispecie incriminata (che resta istantanea ed unisussistente) e non ne costituiscono altrettante frazioni anticipate, nè hanno rilevanza ai fini del dolo

⁴ Cass., Sez. un., 12 settembre 2013, n. 37425, Favellato, Rv. 255759, secondo cui la fattispecie si distingue da quella di cui all'art. 13, co. 1 d.lgs. n. 471 del 1997, proprio in quanto quest'ultima punisce con la sanzione amministrativa l'omesso versamento periodico delle ritenute alla data delle singole scadenze mensili).

⁵ Cass., Sez. un., 12 settembre 2013, n. 37424, Romano, Rv. 255758.

⁶ Cass., Sez. III, 21 aprile 2021, n. 31367, Rv. 282211-01; Cass., Sez. III, 17 novembre 2017, n. 14595, Rv. 272552-01.

che, avuto riguardo anche a quanto di qui ad un momento si dirà, è integrato dalla volontà dell'omesso versamento che deve sussistere al momento della scadenza del termine *c.d. lungo*, non in momenti ad esso antecedenti.

La giurisprudenza di legittimità si è a lungo interrogata sul tema dell'individuazione del destinatario della sanzione penale, in relazione all'omesso versamento nel caso in cui il legale rappresentante, che abbia effettuato la corrispondente dichiarazione, sia poi stato rimosso e sostituito dal altro rappresentante legale, in carica al momento della scadenza del termine lungo previsto per il pagamento dell'i.v.a. (il 27 dicembre dell'anno successivo all'annualità in cui l'imposta non è stata versata).

Secondo un ormai consolidato principio giurisprudenziale, la responsabilità del soggetto che ha effettuato la dichiarazione è esclusa se questi non è poi tenuto, anche per fatti sopravvenuti, al pagamento dell'imposta, salvo che il p.m. non dimostri che il soggetto abbia inequivocabilmente preordinato la condotta rispetto all'omissione del versamento (ad esempio, dismettendo artatamente la carica di amministratore della persona giuridica soggetto i.v.a.) ovvero abbia fornito un contributo causale, materiale o morale, da valutarsi a norma dell'art. 110 c.p., all'omissione della persona obbligata, al momento della scadenza, al versamento dell'imposta dichiarata⁷

Ne consegue, che nel caso di successione nella carica di legale rappresentante in un momento successivo alla presentazione della dichiarazione di imposta e prima della scadenza del termine fissato per l'adempimento dell'obbligo tributario di versamento, sussiste la responsabilità, per i reati tributari connessi all'omesso versamento di imposte dovute, di colui che succede nella carica dopo la presentazione della dichiarazione di imposta e prima del termine ultimo per il versamento della stessa.

Quanto alla peculiare posizione del liquidatore (subentrato al precedente rappresentante legale che ha presentato la dichiarazione ai fini i.v.a.), vengono senz'altro in rilievo le norme sostanziali di cui all'art. 2487 ss. c.c., che ne definiscono obblighi e responsabilità; ma anche l'art. 36 d.P.R. 29 settembre

⁷ Cass., Sez. III, 12 febbraio 2021, n. 20188, con nota di commento di BERTOLINI CLERICI, *Liquidatore della società che subentra all'amministratore e responsabilità per omesso versamento IVA*, in *IUS Crisi d'impresa*, 2021; nonché Cass., Sez. III, 23 novembre 2020, n. 1729, in *Dejure*; nonché Cass., Sez. III, 2 luglio 2014, n. 53158, in *Dejure*.

1973, n. 602, secondo cui 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.

E vale la pena di evidenziare che la misura della responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta, che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.

Tale disposizione perimetra efficacemente l'ambito di responsabilità del liquidatore che si estende (i) alle imposte dovute sia per il periodo della liquidazione, sia per quelli anteriori; e (ii) si configura nel caso in cui egli non provi di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o comunque di non aver destinato ad altri scopi le somme necessarie al pagamento delle imposte.

Con espresso riguardo alla figura del liquidatore, la Corte di Cassazione⁸ ha riaffermato, che anche per il liquidatore debba trovare applicazione il consolidato principio di diritto, secondo cui l'amministratore, che subentra nella carica prima della scadenza del versamento dell'imposta risponde del reato a titolo di dolo eventuale ogniqualvolta, prima dell'accettazione dell'incarico, abbia omesso il previo controllo contabile sugli adempimenti fiscali.

In tal caso, infatti, il liquidatore si espone volontariamente a tutte le conseguenze che possano derivare dalle pregresse inadempienze, senza che possa dirsi gravato di un onere probatorio non spettantegli, ma, più semplicemente, di «una responsabilità giuridicamente derivante, anche sotto il profilo dell'elemento soggettivo, dalla volontaria assunzione della carica di liquidato-

⁸ Cass., Sez. III, 12 febbraio 2021, n. 20188, in www.itagiure.giustizia.it, la relativa massima recita: «risponde del reato di omesso versamento IVA, quantomeno a titolo di dolo eventuale, il soggetto che, subentrando ad altri nella carica di amministratore, nonché, come nella specie, di liquidatore, di una società di capitali dopo la presentazione della dichiarazione di imposta e prima della scadenza del versamento, ometta di versare all'Erario le somme dovute sulla base della dichiarazione medesima, senza compiere il previo controllo di natura puramente contabile sugli ultimi adempimenti fiscali, in quanto, attraverso tale condotta, lo stesso si espone volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare dalle pregresse inadempienze».

re».

3. *La titolarità degli obblighi tributari di pagamento delle ritenute e dell'i.v.a., nelle procedure concorsuali.* L'interrogativo che a questo punto sorge spontaneo attiene al tema degli effetti, ai fini degli adempimenti tributari di pagamento (dell'i.v.a. e delle ritenute), della successione (al rappresentante legale) del curatore o del commissario giudiziale nel caso di apertura di una procedura concorsuale (fallimento -oggi liquidazione giudiziale- o concordato preventivo).

Con riguardo al mancato versamento dell'imposte (ritenute e i.v.a.), si è affermato in giurisprudenza⁹ che, stante il carattere istantaneo dei reati di cui agli artt. 10bis e 10ter del d.lgs. 74/2000, che si perfezionano alla scadenza del termine di legge, *l'apertura del fallimento in epoca successiva al momento di consumazione dei predetti delitti*, non elide la responsabilità del legale rappresentante al momento della scadenza del versamento, in quanto *il soggetto attivo* del reato di omesso versamento di ritenute ovvero di omesso versamento dell'i.v.a. è *il legale rappresentante in carica al momento della scadenza del termine previsto per l'esecuzione dei relativi pagamenti di imposta*, a prescindere dal fatto che ricoprì tale carica al momento della presentazione della dichiarazione di sostituto di imposta ovvero della sottoscrizione e del rilascio delle certificazioni ai sostituti.

A diversa conclusione si deve pervenire, invece, nel caso in cui la relativa dichiarazione di fallimento (oggi liquidazione giudiziale), con nomina del curatore fallimentare, sia intervenuta prima del termine ultimo per effettuare il versamento delle ritenute certificate o dell'i.v.a..

In tale situazione, il soggetto tenuto ad adempiere all'obbligo di versamento non può più identificarsi nel precedente legale rappresentante della società e ciò perché l'apertura della procedura fallimentare determina lo spossamento dei beni con conseguente passaggio della gestione sociale in capo al curatore, secondo le disposizioni di cui al R.D. n. 267 del 1942 (oggi sostitui-

⁹ Con riguardo all'omesso versamento di i.v.a si rinvia a Cass., Sez. III, 27 luglio 2023, n. 32731, in *www.ntplusdiritto.ilsole24ore.com*; con riguardo invece all'omesso versamento di ritenute si rinvia a Cass., Sez. III, 23 gennaio 2023, n. 6169, in *Dejure*; nonché Cass., Sez. III, 10 ottobre 2017, n. 2741, Rv. 272027-01.

to dal nuovo c.c.i.i.).

Proprio la natura a *consumazione istantanea dei reati omissivi de quibus*, che si consumano alla scadenza del termine per il versamento dell'imposta, induce la giurisprudenza di legittimità ad individuare il soggetto attivo in colui che ha la legale rappresentanza e gestione della società debitrice al momento in cui i relativi versamenti fiscali vanno (in forza del precetto penale) eseguiti.

Tale indirizzo giurisprudenziale risale quanto meno al 2014¹⁰ e si è nel tempo consolidato, arricchendosi di talune interessanti precisazioni.

Così in particolare nel 2017 la Suprema Corte¹¹, occupandosi di un caso di omesso versamento di ritenute, pur pedissequamente mutuando il ragionamento già svolto dai giudici di legittimità in tema di mancato pagamento dell'i.v.a.¹² (nel senso che la dichiarazione di fallimento, con nomina del curatore fallimentare intervenuta prima del termine ultimo per effettuare il versa-

¹⁰ Cass., Sez. III, 10 febbraio 2015, n. 5921, Rv. 262411; in motivazione la Suprema Corte osserva che il reato di omesso versamento iva presenta natura giuridica di reato proprio, posto che, seppure la norma, nell'individuare il soggetto attivo, si riferisce a «[...] chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo», la condotta illecita è tuttavia integrabile unicamente dai "soggetti Iva", imprenditori e lavoratori autonomi, che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi per le quali è dovuta l'imposta (cfr. d.P.R. n. 633 del 1972, art. 1 "Operazioni imponibili" e art. 17 "Soggetti passivi"), e per le società od enti rispondendo il legale rappresentante. Nel caso delibato la Cassazione ha rilevato che la dichiarazione di fallimento con nomina del curatore fallimentare era intervenuta in data 07/04/2011 sicché, alla data del 27 dicembre 2011 successivo, quale termine ultimo per effettuare il versamento Iva, l'indagato non era più legale rappresentante. In altri termini, dunque, alla data di scadenza indicata non incombeva sul rappresentante legale l'obbligo di versamento Iva, nè vi erano elementi per ritenere un concorso dello stesso, quale extraneus nel reato proprio pure, in astratto, possibile. Per un commento alla predetta pronuncia n. 5921 si rinvia a FONTANA, *Quando il fallimento, o anche solo il suo approssimarsi, vale più della crisi di liquidità ed ... evita il reato*, in *Diritto & Giustizia*, 2015, 4, 137.

¹¹ Cass., Sez. III, 11 ottobre 2017, n. 9466, in *www.ilpenalista.it*, 6 aprile 2018, con nota di SANTORIELLO, *La responsabilità del curatore fallimentare per il reato di omesso versamento iva*; nel relativo procedimento penale si contestava a un imprenditore la violazione dell'art. 10-bis d.lgs. 74 del 2000 in relazione all'omesso versamento, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta mod. 770, ritenute alla fonte relativi a emolumenti, risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti. Condannato in entrambi i gradi di merito, l'imputato innanzi alla Corte di cassazione evidenziava come la società di cui lui era amministratore e in relazione al quale era stato commesso l'illecito tributario, fosse, al momento in cui andava operato il versamento del tributo, fallita; orbene, posto che il reato di omesso versamento delle ritenute si consuma al momento della scadenza del termine annuale e considerato che a quella data, come detto, la società di cui l'imputato era legale rappresentante era stata dichiarata fallita, non vi era ragione per attribuire la responsabilità dell'illecito ad un soggetto che non aveva più la disponibilità delle somme che si sarebbero dovuti versare all'erario.

¹² V. *supra*, n. 10.

mento I.V.A., fa sì che il legale rappresentante della società tenuto ad adempiere all'obbligo di versamento, sia identificabile proprio nel curatore fallimentare e non nel precedente amministratore), ha tuttavia rimarcato, che tale ragionamento di principio non può escludere, che nei confronti dell'originario legale rappresentante sia configurabile la possibilità di un concorso di persone nel reato proprio, in qualità di *extraneus*.

Con riguardo poi all'adempimento dei debiti tributari nel caso di concordato preventivo con nomina dei commissari giudiziali, la Suprema Corte¹³ puntualizza, che *solo* l'ammissione al concordato in data antecedente alla scadenza del debito erariale (e non successiva) elide la responsabilità omissiva del rappresentante legale.

Sulla scorta del suesposto *excursus* giurisprudenziale, si può concludere che, ove il termine della scadenza per il pagamento delle imposte intervenga in epoca postuma al momento in cui la società è stata dichiarata fallita o comunque sottoposta a procedura concorsuale, il relativo reato tributario derivante dall'omesso versamento del tributo andrà imputato al titolare della procedura concorsuale, sia esso il curatore o il commissario giudiziale.

Ne consegue che nei casi in cui la condotta omissiva si perfezioni successivamente alla intervenuta dichiarazione di fallimento della società ed alla conseguente nomina del curatore fallimentare, colui che prima di tale momento rivestiva la qualifica di legale rappresentante non potrà essere ritenuto responsabile di tale reato, essendo cessata la qualifica soggettiva propria richiesta dalla norma per la integrazione della fattispecie criminosa. Sempre che non sia configurabile l'ipotesi del concorso dell'*extraneus* nel reato proprio, che tuttavia dovrà essere oggetto di adeguato supporto probatorio e conseguente riscontro nell'apparato motivazionale del provvedimento giudiziario che lo ritenga sussistente.

E viceversa, nel caso in cui la sentenza dichiarativa di fallimento non preceda, ma segua, seppur di non molto tempo, l'avvenuto perfezionamento e dunque la consumazione dei delitti omissivi in tema di imposte, l'imprenditore che rivestiva in tale momento la qualifica di legale rappresentante della società integra perfettamente il requisito soggettivo tanto del paradigma criminoso del

¹³ Cass., Sez. III, 12 marzo 2015, n. 15853, Rv. 263436.

mancato versamento di ritenute, quanto del paradigma criminoso del mancato versamento di i.v.a.

4. *La non trasferibilità degli obblighi tributari di pagamento delle imposte (iva e ritenute) in capo al curatore: lo stato della dottrina.* Gli approdi giurisprudenziali, che abbiamo sin qui rapidamente ripresi, non sono stati condivisi dalla più recente dottrina¹⁴, che muovendo dalla valorizzazione interpretativa della *tipicità oggettiva dei reati di omesso versamento delle ritenute e di omesso versamento iva*, ha escluso la possibilità di imputare tali fatti “per intero” agli organi giudiziari, anche nelle ipotesi, in cui la procedura concorsuale sia stata dichiarata, prima del termine lungo per l’adempimento tributario. In tali ipotesi l’omesso versamento dell’imposta si risolve in una condotta, cosciente e volontaria, che nelle forme della *progressione criminosa*, (i) *muove* dal mancato accantonamento delle somme trattenute, (ii) si *sviluppa* con l’omesso versamento mensile, secondo le scadenze previste dalla normativa tributaria, per (iii) *completare* il proprio *iter* con l’inadempimento dell’imposizione fiscale nel termine fissato dalla legge.

Secondo la Corte di legittimità, dunque, l’imprenditore, quando paga i suoi dipendenti o riceve le somme a titolo di Iva, deve contestualmente accantonare le somme da versare al fisco, così costituendo la riserva economica, per adempiere agli obblighi tributari.

È evidente, però, che con riferimento al curatore non può essere mosso alcun rimprovero avente a oggetto la porzione di condotta relativa al mancato accantonamento delle somme da destinare al pagamento del fisco, trattandosi di un’operazione finanziaria addebitabile esclusivamente al precedente amministratore.

In secondo luogo, le conclusioni cui sembra pervenire la Cassazione, in ordine alla responsabilità penale del curatore si appalesano ancor più erranee, con particolare riferimento all’omesso versamento delle *ritenute* di acconto.

Ed infatti nonostante il ricorso all’espressione *chiunque*, siamo pacificamente al cospetto di una disposizione a soggettività ristretta, trattandosi di un reato che può essere realizzato solo ed esclusivamente dal sostituto d’imposta, qua-

¹⁴ SANTORIELLO, *La responsabilità del curatore fallimentare*, cit.

le soggetto legittimato in via esclusiva ad effettuare le ritenute, a rilasciare la relativa certificazione ed a versare all'Erario quanto dovuto.

La risposta al quesito inerente alla possibile responsabilità del curatore va quindi individuata verificando se tale soggetto possa o meno essere inserito nel novero dei possibili soggetti attivi del reato.

Sul punto la dottrina, sopra richiamata assume una posizione netta: il curatore non eroga redditi rispetto ai quali è tenuto ad operare la ritenuta alla fonte, in virtù della specifica disciplina tributaria di settore¹⁵; né è annoverabile tra quei soggetti (c.d. sostituti), tenuti ad operare sull'importo da corrispondere al singolo beneficiario del guadagno una ritenuta rappresentativa della (totale o parziale a seconda dei casi) somma che quest'ultimo deve versare all'Erario¹⁶.

Con riferimento, poi, alla fattispecie del mancato pagamento delle ritenute, ai fini dell'individuazione del soggetto attivo, occorre richiamare l'art. 1 del decreto legislativo 74 del 2000, che indica, alle lett. c) ed e), come in relazione ad illeciti tributari commessi in relazione all'attività di persone giuridiche o enti e soggetti gestiti in forma associata, del reato risponda chi riveste la qualifica di amministratore, liquidatore o rappresentante.

In ragione di tale ristretto e tipizzato perimetro normativo, la dottrina richiamata¹⁷ ritiene che il curatore non potrà mai essere considerato sostituto di imposta, neppure nei casi di assunzione della carica in data antecedente alla scadenza del termine lungo per il versamento delle ritenute; e ciò tanto in re-

¹⁵ Si richiamano in particolare le prescrizioni di cui al d.P.R. 600 del 1973 e, in particolare di quelle contenute nel Capo III di tale testo normativo, laddove l'obbligo di ritenuta è prescritto laddove vengano erogati: 1) redditi dei dipendenti (art. 23 d.P.R. 600/1973); 2) redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente secondo quanto dispone l'art. 50 del d.P.R. 917 del 1986 (art. 24 d.P.R. 600/1973); 3) redditi di lavoro autonomo e altri redditi (art. 25 d.P.R. 600/1973); 4) provvigioni inerenti rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e di procacciamento degli affari (art. 25-bis, d.P.R. 600/1973); 5) interessi e redditi di capitale (art. 26 d.P.R. 600/1973); 6) dividendi (art. 27 d.P.R. 600/1973); 7) compensi per avviamento commerciale e contributi degli enti pubblici (art. 28 d.P.R. 600/1973); 8) compensi ed altri redditi corrisposti dallo Stato (art. 29 d.P.R. 600/1973); 9) premi e vincite.

¹⁶ Si rinvia al riguardo a quanto prescrive sempre il d.P.R. 600 del 1973, sono tenuti ad operare tale ritenuta: 1) le società, gli enti e le associazioni ed i condomini (art. 23 d.P.R. 600/1973); 2) le persone fisiche che esercitano imprese commerciali o agricole o arti e professioni (art. 23 d.P.R. 600/1973); 3) le regioni, le province i comuni e gli altri enti pubblici (art. 28 d.P.R. 600/1973); 4) l'amministrazione posta e gli istituti di credito (art. 26 d.P.R. 600/1973); 5) le amministrazioni dello Stato (art. 29 d.P.R. 600/1973).

¹⁷ SANTORIELLO, *La responsabilità del curatore fallimentare*, cit.

lazione ai compensi corrisposti o vantati da professionisti, prestatori d'opera e lavoratori dipendenti nei confronti dell'impresa fallita, che per i crediti vantati da professionisti e prestatori d'opera – consulenti, avvocati ecc. – nei confronti della massa fallimentare per incarichi ricevuti dal giudice delegato, nonché infine per gli stessi compensi al curatore.

Insuperabile sarebbe infatti il dato positivo di cui all'art. 23, co. 1 d.P.R. 600 del 1973, che non ricomprende in alcun modo il curatore fra i soggetti tenuti ad operare la ritenuta d'acconto dell'imposta sui redditi di lavoro.

Anche la giurisprudenza civile di legittimità¹⁸ ha escluso l'assoggettabilità a ritenuta dei compensi corrisposti al curatore e dal curatore, affermando che tale organo, anche nell'apprensione e gestione dei beni fallimentari, non è dante causa del fallito, agendo in sostituzione dei creditori interessati alla ricostruzione delle loro garanzie patrimoniali, con la conseguenza, che il potere di amministrazione conferito al curatore è profondamente diverso da quello in precedenza esercitato dall'imprenditore, ponendosi come momento di una procedura esecutiva e complessa.

La posizione del curatore, infatti, alla luce dei compiti e delle responsabilità a lui attribuite, non può essere in alcun modo ritenuta affine a quella dei soggetti titolari, ex art. 23 d.P.R. 600 del 1973, dell'obbligo di versamento di ritenuta, né il rapporto che il curatore instaura con i dipendenti dell'impresa fallita può farsi rientrare in alcuna delle fattispecie considerate dagli artt. 23 e seguenti del medesimo d.P.R. 600 del 1973.

Solo in un caso, secondo una risalente decisione della S.C., il curatore potrebbe essere accomunato al sostituto di imposta e cioè quando è tenuto ad operare le ritenute d'acconto sui compensi pagati in caso di esercizio provvisorio dell'impresa, giacché in tali ipotesi egli eserciterebbe una vera e propria attività di gestione¹⁹.

La dottrina già citata esclude che anche in tale ultima evenienza il curatore possa essere considerato alla pari di un sostituto di imposta (e quindi non sa-

¹⁸ Cass. civ., Sez. I, 8 settembre 1986, n. 5476; Cass. civ., Sez. I, 14 settembre 1991, n. 9606; Cass. civ., Sez. I, 13 gennaio 1996, n. 237, tutte in *Dejure*.

¹⁹ Cass. civ., Sez. I, 14 settembre 1991, n. 9606; Cass. civ., Sez. I, 29 dicembre 1995, n. 13156, entrambe in *Dejure*; nonché Trib. Bari, Gip, 23 novembre 1994, Fortunato, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1995, 608.

rebbe passibile del precetto penale di cui all'art. 10bis d.lgs. 74/2000), in quanto il curatore, anche nel corso dell'esercizio provvisorio di impresa, conserverebbe la sua qualifica di pubblico ufficiale e la sua attività è senz'altro connotata da un carattere pubblicistico, sì da svincolarsi dall'attività imprenditoria del fallito e da non essere perciò gravata dai medesimi adempimenti fiscali.

5. La titolarità degli obblighi tributari "formali" o "dichiarativi": le posizioni della giurisprudenza penale. Un focus finale va dedicato al tema dell'individuazione del soggetto, cui fanno capo gli obblighi tributari c.d. "dichiarativi" nel caso di apertura di una procedura concorsuale in data antecedente al termine per la presentazione della prescritta dichiarazione fiscale (ai fini delle imposte dirette, ai fini i.v.a. o ai fini dell'ostensione delle ritenute operate a carico dei sostituiti).

Sul punto occorre prendere le mosse dalla più recente pronuncia della Cassazione penale del 2021²⁰.

Quest'ultima ha ritenuto erronea la deduzione difensiva, secondo cui l'imputato non potrebbe essere chiamato a rispondere dell'omessa presentazione della dichiarazione concernente le imposte su redditi ed l'IVA per le annualità precedenti alla sentenza dichiarativa di fallimento della società di cui era legale rappresentante, avendo proceduto alla materiale consegna alla curatrice fallimentare della documentazione societaria.

Il Supremo Giudice ha infatti respinto tale doglianza difensiva, richiamando il principio secondo cui, in tema di omessa dichiarazione dei redditi, spetta al fallito presentare la dichiarazione dei redditi, per i periodi di imposta anteriori al fallimento, mentre il curatore deve limitarsi a presentare le dichiarazioni per i periodi di imposta successivi alla declaratoria di fallimento, in essi compreso anche il periodo nel corso del quale è intervenuta la predetta dichiarazione²¹.

Tale pronuncia si pone in linea con altra sentenza, sebbene più datata, della

²⁰ Cass., Sez. III, 11 novembre 2021, n. 40780, in *Dejure*.

²¹ Negli stessi termini, si rinvia a Cass., Sez. III, 19 gennaio 2011, n. 1549, Rv. 249351-01, nonché, in precedenza, Cass., Sez. III, 12 gennaio 1996, n. 299, Rv. 203692-01.

Cassazione penale²², che aveva già statuito il seguente principio di diritto: in tema di reato di omessa dichiarazione dei redditi, spetta al fallito presentare la dichiarazione dei redditi per i periodi di imposta anteriori al fallimento, mentre il curatore deve presentare le dichiarazioni per i periodi di imposta successivi, in essi compreso anche il periodo nel corso del quale è intervenuta la dichiarazione di fallimento.

Ed infatti, in materia di fallimento, la soggettività passiva nel rapporto tributario permane nei confronti del fallito, il quale dopo la dichiarazione di fallimento perde solo la disponibilità dei suoi beni nonché la capacità processuale e quella di amministrare il suo patrimonio; cosicché, resta in capo al fallito l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi, relativamente ai periodi di imposta anteriori alla sentenza di fallimento, mentre relativamente ai periodi di imposta successivi è il curatore fallimentare, che è obbligato a presentare la dichiarazione dei redditi, per l'intervallo di tempo compreso tra l'inizio del periodo di imposta e la dichiarazione di fallimento.

5.1. Segue. E quelle della giurisprudenza civile-tributaria. È in sede civile e tributaria che si assiste, invece, ad un più radicale contrasto in seno alla giurisprudenza di legittimità.

Secondo una recente decisione la S.C.²³ ha stabilito che, ai sensi del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 5, spetta al curatore presentare la dichiarazione dei redditi, relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la dichiarazione di fallimento; e conseguentemente, rientra tra gli obblighi del fallito la presentazione della dichiarazione dei redditi, per i periodi di imposta anteriori al fallimento.

Nella parte motivazionale, il Supremo Collegio afferma chiaramente, che la dichiarazione di fallimento determina la perdita della disponibilità e dell'amministrazione dei beni appresi al fallimento, ma non la soggettività passiva dei rapporti tributari; cosicché resta in capo al fallito l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi, relativamente ai periodi di imposta ante-

²² Cass., Sez. III, 19 gennaio 2011, n. 1549, in *Diritto & Giustizia*, 2011; conforme altresì Cass., Sez. III, 27 ottobre 1995, n. 299, Rv. 203692, in *Dejure*.

²³ Cass. civ., Sez. trib., ord. 4 maggio 2021, n. 11590, in *Dejure*.

riori alla sentenza di fallimento; mentre relativamente ai periodi di imposta successivi è il curatore fallimentare che è obbligato a presentare la dichiarazione dei redditi, per l'intervallo di tempo compreso tra l'inizio del periodo di imposta e la dichiarazione di fallimento²⁴.

La citata decisione si allinea alle conclusioni di altra e più risalente sentenza della Cassazione civile²⁵ che, muovendo dal rilievo secondo il quale la sentenza dichiarativa di fallimento produce il sostanziale spossessamento del patrimonio e del potere di disposizione e amministrazione dei beni del fallito, ha stabilito che l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi relativi al periodo di imposta anteriore alla dichiarazione si radica nei confronti del curatore.

Diversamente da quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate, la citata pronuncia della S.C. ha stigmatizzato la sostanziale diversità dell'attività, dei poteri e delle funzioni del curatore, come organo avente natura giudiziaria, che opera in stretta collaborazione con il Giudice Delegato alla procedura concorsuale.

Ne consegue, che in materia di fallimento, la soggettività passiva nel rapporto tributario permane nei confronti del fallito, il quale dopo la dichiarazione di fallimento perde solo la disponibilità dei suoi beni, la capacità processuale e quella di amministrare il proprio patrimonio, restando in capo allo stesso l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi, relativamente ai periodi di imposta anteriori alla sentenza di fallimento.

Per quel che riguarda, invece, i periodi di imposta successivi, il medesimo obbligo spetterà al curatore fallimentare limitatamente, tuttavia, all'arco temporale tra l'inizio del periodo di imposta e la dichiarazione di fallimento.

Le conclusioni, a cui giunge la giurisprudenza sopracitata sono di segno opposto, rispetto ad altra recente decisione del Supremo Collegio civile²⁶, il cui

²⁴ Cfr altresì Cass. civ., Sez. III, 27 ottobre 1995, n. 299, Rv. 203692; conforme Cass. civ., Sez. III, 1 dicembre 2010, n. 1549, Rv. 249351.

²⁵ Cass. civ., Sez. V, 20 aprile 2012, n. 6256, in *www.iusgiuffrè.it*, 20 luglio 2015, con nota di BUFFELLI, *La dichiarazione dei redditi riferita all'anno anteriore a quello di intervenuto fallimento: obbligo o meno a carico del curatore fallimentare?*

²⁶ Cass. civ., Sez. trib., 2 marzo 2021, n. 5623, in *Dejure*; tale sentenza è stata annotata in termini critici da RUBINO, *Obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo di imposta anteriore all'apertura del fallimento secondo la Suprema Corte*, in *www.dirittodellacrisi.it*, 6 luglio 2021.

dictum è nel senso, che il curatore è tenuto a presentare tanto la *dichiarazione IVA*, esistendo una precisa disposizione normativa²⁷, che ne impone l'obbligo in capo al medesimo ove il fallimento si sia aperto prima della scadenza del termine; quanto la dichiarazione ai fini delle imposte dirette, in ragione di una lettura sistematica e costituzionalmente orientata della normativa fiscale.

In questo senso, il d.P.R. n. 600 del 1973, art. 1, pone il dovere di dichiarazione in capo alla generalità dei soggetti passivi, anche di coloro che non abbiano prodotto reddito in quell'anno di imposta: per le persone giuridiche, il dovere si intende in capo al legale rappresentante e, per il fallimento, in capo al curatore che ne prende la guida al momento di pubblicazione della sentenza che dichiara lo stato di decozione.

A sostegno delle proprie motivazioni i giudici del Supremo Collegio civile richiamano inoltre un precedente asseritamente conforme reso in sede penale²⁸.

Senonchè trattasi di un riferimento sostanzialmente erroneo, poichè la citata decisione, affrontando anch'essa, seppure in sede penale, il medesimo tema, conclude affermando che, mentre spetta al curatore la presentazione della dichiarazione dei redditi prodotti in quel segmento temporale che va dall'inizio del periodo d'imposta alla data della sentenza di fallimento, incombe viceversa sul fallito l'obbligo di presentare le dichiarazioni dei redditi dei periodi d'imposta anteriori a quello in corso alla data del fallimento.

La pronuncia n. 1549 del 2011 evoca - a sua volta - altra precedente senten-

²⁷ Ai sensi dell'art. 8 del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, tra i molteplici obblighi fiscali dichiarativi, il curatore è tenuto a presentare anche la dichiarazione relativa all'anno precedente a quello in cui è intervenuta la sentenza di fallimento sempre che, alla data di apertura della procedura, i termini di presentazione non siano ancora scaduti e che non vi abbia già provveduto il fallito. Per quanto riguarda poi l'anno in cui è intervenuto il fallimento, il curatore deve ricomprendere nella dichiarazione annuale, non solo le operazioni rilevanti ai fini IVA da lui effettuate dopo la sentenza dichiarativa di fallimento, ma anche quelle effettuate dal fallito nel segmento temporale ricompreso tra l'inizio dell'anno e l'apertura della procedura stessa.

Sicchè, in tema di IVA, la normativa tributaria prevede esplicitamente che il curatore debba farsi carico non solo degli obblighi dichiarativi relativi alle operazioni poste in essere dalla curatela, ma anche di quelli relativi alle operazioni effettuate dalla società *in bonis*, con riferimento sia alla frazione d'anno antecedente la dichiarazione di fallimento, sia all'anno precedente (in quest'ultimo caso, a condizione, però, che i termini non siano già scaduti e che non vi abbia già provveduto il fallito).

²⁸ Così Cass., Sez. III, 19 novembre 2011, n. 1549.

za della stessa sezione penale²⁹, la quale aveva argomentato che, in materia di fallimento, la soggettività passiva nel rapporto tributario permane nei confronti del fallito, il quale dopo la dichiarazione di fallimento perde solo la disponibilità dei suoi beni nonché la capacità processuale e quella di amministrare il suo patrimonio.

Resta pertanto in capo al fallito l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi relativamente ai periodi di imposta anteriori alla sentenza di fallimento, mentre relativamente ai periodi d'imposta successivi è il curatore fallimentare che, ai sensi dell'art. 10, co. 4 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è obbligato a presentare la dichiarazione dei redditi per l'intervallo di tempo compreso tra l'inizio del periodo di imposta e la dichiarazione di fallimento

Sul punto vale la pena, tuttavia, riportare il contrastante orientamento di una parte della dottrina³⁰, secondo la quale gli obblighi fiscali dichiarativi devono incombere sul fallito il quale, pur avendo subito lo spossessamento per effetto della sentenza dichiarativa di fallimento, non perde il suo *status* di contribuente, con la conseguenza che egli potrà validamente porre in essere tutti gli adempimenti richiesti dalle norme fiscali, fatta eccezione per la presentazione della dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta antecedente a quello in essere alla data della sentenza di fallimento³¹.

Il principale punto di contrasto tra questa parte della dottrina e gli arresti giurisprudenziali riportati nella pagine precedenti si fonda sul rilievo che lo spossessamento fallimentare non determina, né la perdita della capacità giuridica, né la perdita della capacità negoziale della persona fisica fallita e neppure fa venir meno il suo *status* di contribuente, con la conseguenza che la persona fisica fallita può validamente porre in essere tutti gli adempimenti richiesti dalle norme fiscali, al pari degli amministratori della società fallita i quali, come noto, rimangono in carica anche durante la procedura fallimentare, sia pure con poteri limitati agli ambiti non interessati dallo spossessamento.

²⁹ Cfr. Cass., Sez. III, 27 ottobre 1995, n. 299, in *Dejure*.

³⁰ RUBINO, *Obbligo di presentazione della dichiarazione*, cit.

³¹ In questo senso QUATRARO-D'AMORA, *Il curatore fallimentare*, Milano, 1999, t. I, 531. Dello stesso avviso anche APICE, *Adempimenti fiscali del curatore fallimentare*, Roma, 1986, 2, che osserva come «il curatore non assume compiti gestionali, ma fa scelte di programma economico-aziendali, non corre i rischi connessi all'attività. Egli ha solo compiti liquidatori nell'ambito di un *munus* pubblico e non svolge un'attività economica».

In tema di IVA, la norma che obbliga il curatore a presentare la dichiarazione dell'anno antecedente a quello di apertura della procedura prevede anche che, in deroga ai termini ordinari la presentazione della dichiarazione possa avvenire entro il termine di quattro mesi dalla nomina ovvero entro i termini ordinari se questi scadono dopo i quattro mesi.

L'assenza di una analoga disposizione relativa alle imposte sui redditi determinerebbe l'insorgenza dell'obbligo di presentazione della relativa dichiarazione, esclusivamente entro i termini ordinari; ditalché il curatore, che venisse nominato il giorno prima o addirittura il giorno stesso della scadenza del termine, si troverebbe nell'oggettiva impossibilità di dover in un sol giorno redigere la dichiarazione di un intero periodo d'imposta, senza praticamente conoscere nulla della storia aziendale della società fallita.

Tale incongruenza stride ancora di più ove si consideri che, per quanto riguarda le operazioni compiute dall'impresa fallita nel lasso temporale che va dall'inizio del periodo d'imposta in corso alla data di fallimento a quest'ultima data, egli avrebbe viceversa a disposizione più di nove mesi.

6. *Conclusioni.* In conclusione, è ragionevole riconoscere al fallito la piena legittimazione a presentare la dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta *anteriore* a quello in corso alla data di fallimento, anche qualora i termini di presentazione scadano successivamente all'apertura della procedura.

Negare questa possibilità in capo al fallito significherebbe ammettere una sua integrale sostituzione ad opera del curatore, sebbene quest'ultimo si limiti a gestire un patrimonio altrui per conto dell'autorità giudiziaria che lo ha nominato.

Né, pare, si possa ragionevolmente sostenere - come si legge nell'ordinanza civile del marzo 2021 - che non vi sia soluzione di continuità nella conduzione dell'impresa posto che, viceversa, la soluzione di continuità è evidente.

Il passaggio dalla situazione *in bonis* al fallimento non si traduce in un semplice cambio di *governance*, ma comporta una cesura tra l'impresa in esercizio e la liquidazione giudiziale del suo patrimonio.

Cambiano dunque non solo i soggetti, ma anche le finalità della gestione: al *management* impegnato nell'esercizio dell'impresa finalizzato alla realizza-

zione di un risultato economico, si sostituisce un soggetto di nomina giudiziale (il curatore) il cui compito consiste nel liquidare il patrimonio aziendale allo scopo di soddisfare i creditori sociali, secondo regole procedurali espressamente tipizzate e strettamente codificate³².

³² Per una più compiuta analisi critica all'ordinanza della Cassazione civile del marzo 2021 si rinvia al contributo già citato di RUBINO, *Obbligo di presentazione della dichiarazione*, cit.