

ee 65688



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE QUINTA CIVILE

ESENTE DA REGISTRAZIONE  
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986  
N. 131 TAB. ALL. B - N. 5  
MATERIA TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Enrico

Amadori

Presidente

R.G.N. 15806/99

10349/03

Dott. Mario

Cicala

Consigliere

Dott. Stefano

Bielli

Consigliere

Cron. 23102

Dott. Stefano

Schirò

Cons. Rel.

Rep.

Dott. Achille

Meloncelli

Consigliere

Ud. 27/01/03

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
CAMPIONE CIVILE

sul ricorso proposto da:

N. 65688

**MINISTERO DELLE FINANZE**, in persona del Ministro pro tempore,  
domiciliato in Roma, via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura generale  
dello Stato, che la rappresenta e difende per legge,

- ricorrente -

contro

**FALLIMENTO A.C.E.I. s.r.l.**, in persona del curatore pro tempore,  
elettivamente domiciliato in Roma, via Lazio 20/C, presso lo studio  
dell'avv.to Claudio Coggiatti, che lo rappresenta e difende per procura in  
calce al controricorso, insieme con l'avv.to Nicola Bianchi del Foro di  
Parma,

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 128 della Commissione tributaria regionale

268

dy



dell'Emilia-Romagna, Sezione n. 2, del 12 gennaio 1999;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza in data 27 gennaio 2003 dal relatore, cons. Stefano Schirò;

udito l'avv.to Claudio Coggiatti per la controricorrente;

udito il P.m., in persona del sostituto procuratore generale, dott. Federico Sorrentino, che ha concluso per l'accoglimento del primo motivo, assorbito il secondo motivo.

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Il curatore del Fallimento A.C.E.I. s.r.l., dopo aver ultimato le operazioni fiscalmente rilevanti connesse alla procedura, presentava in data 13 agosto 1991 la dichiarazione dei redditi finale prevista dall'art. 10 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, chiedendo contestualmente il rimborso delle ritenute operate sugli interessi maturati sul deposito bancario intestato alla procedura, ammontanti a £. 13.656.000.

Il centro di servizio delle Imposte dirette di Bologna negava il rimborso, assumendo che la dichiarazione dei redditi era priva di efficacia perché presentata prima dell'emissione del decreto di chiusura del fallimento ed eccependo l'esistenza di crediti erariali per un importo di £. 109.170.151, che, in presenza di un nuovo elemento dell'attivo, consistente nel rimborso conseguente alla dichiarazione finale, avrebbe potuto essere oggetto di riscossione coattiva in base agli articoli 45 e seguenti del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602.

Avverso il diniego del rimborso da parte dell'Ufficio, il Fallimento A.C.E.I. s.r.l. adiva la Commissione tributaria di primo grado di Parma, la quale accoglieva il ricorso, disponendo il rimborso del credito e degli accessori.



Proponeva appello l'Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Parma, deducendo che :

1. l'art. 125 del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 individua nell'inizio e nella chiusura del procedimento concorsuale il termine iniziale e finale del periodo di imposta oggetto della dichiarazione finale effettuata dal fallimento;
2. la compensazione è ammessa nel corso della procedura concorsuale in base all'art. 56 della legge fallimentare e, a procedura conclusa, in forza dell'art. 1241 c.c. e dell'art. 120 della legge fallimentare;
3. l'art. 73 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597 era stato erroneamente applicato dalla commissione tributaria di primo grado in luogo dell'art. 125 del d.p.r. 917/1986.

La Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna respingeva l'appello, così motivando:

1. per chiusura del fallimento doveva intendersi la conclusione delle operazioni poste in essere per la definizione di tutti i rapporti giuridico-economici, indipendentemente dall'emissione di un formale provvedimento di chiusura;
2. non ricorrevano i presupposti della compensazione, in quanto la somma di cui il fallimento aveva chiesto il rimborso non era un credito della società fallita, verso cui l'erario vantava il credito opposto in compensazione, ma un credito della massa del fallimento, che, in caso di compensazione, avrebbe visto compromesse le proprie ragioni di credito.

Ha proposto ricorso per cassazione il Ministero delle finanze sulla base di



due motivi. Il Fallimento A.C.E.I. s.r.l. ha resistito con controricorso, illustrato con memoria.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Va preliminarmente rilevato che l'avviso dell'udienza di discussione è stato tardivamente comunicato all'avvocato della controricorrente l'8 gennaio 2003; tuttavia l'irregolarità della comunicazione è rimasta sanata dalla partecipazione alla discussione del difensore del Fallimento A.C.E.I. s.r.l., che nulla ha eccepito al riguardo (Cass. S.u. 25 giugno 2002, n. 9232).

Con il primo motivo il Ministero delle finanze denuncia violazione dell'art. 125 del d.p.r. 917/1986 e dell'art. 10, comma 4, del d.p.r. 600/1973, con riferimento agli articoli 119 e 120 della legge fallimentare.

Osserva al riguardo il ricorrente che - con riferimento alla disposizione dell'art. 10, comma 4, del d.p.r. 600/1973, che fissa in quattro mesi dalla chiusura del fallimento il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi finale - non può condividersi la tesi del giudice di secondo grado, secondo il quale per chiusura del fallimento deve intendersi non il momento in cui viene emesso il decreto di chiusura della procedura concorsuale, ma quello in cui si concludono le operazioni per la definizione di tutti i rapporti giuridico-economici, con la conseguente individuazione del complesso delle operazioni generatrici del reddito da assoggettare all'imposta. Tale interpretazione, infatti, non terrebbe conto che, in base a quanto stabilito dall'art. 125, comma 2, del d.p.r. 917/1986, in caso di fallimento il periodo di imposta inizia e termina con l'apertura e la chiusura della procedura concorsuale e che il fallimento si chiude con un atto formale, ossia con decreto motivato di chiusura da parte del tribunale (art. 119 della legge



fallimentare).

Il motivo è infondato, anche se per ragioni di diritto in parte diverse da quelle addotte nella sentenza di appello, la cui motivazione deve pertanto essere corretta, secondo quanto disposto dall'art. 384, comma 2, c.p.c.

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 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'indefettibile 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 presentate prima della chiusura del fallimento non può, soltanto per tale ragione, essere considerata inefficace dall'Amministrazione finanziaria.

Con il secondo motivo il Ministero delle finanze denuncia violazione

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'M' followed by a flourish.



dell'art. 120 della legge fallimentare e dell'art. 94 del d.p.r. 917/1986.

Al riguardo il ricorrente deduce che:

- 1- poiché la dichiarazione finale deve essere presentata entro quattro mesi dal decreto formale di chiusura del fallimento, i relativi risultati non riguardano più il fallimento, ma la società tornata in bonis e il credito evidenziato dal fallimento resta sottratto alla procedura concorsuale, salva la riapertura del fallimento secondo quanto stabilito dall'art. 121 della legge fallimentare;
- 2- pertanto, chiuso il fallimento, l'Erario potrebbe opporre in compensazione il proprio maggior credito vantato nei confronti della società in bonis, come consentito dall'art. 120, comma 2, della legge fallimentare, in forza del quale, chiuso il fallimento, i creditori riacquistano il libero esercizio delle azioni verso il debitore per la parte non soddisfatta dei loro crediti per capitale e interessi.

Anche questo motivo è infondato.

In primo luogo la censura si basa su di un presupposto di diritto - la previsione di un termine iniziale, coincidente con la data di chiusura del fallimento, prima del quale la presentazione della dichiarazione dei redditi finale è inefficace - già disatteso esaminando il primo motivo di ricorso.

Deve essere comunque esclusa l'ammissibilità della compensazione richiesta dal Ministero ricorrente, che ha per oggetto, diversamente da quanto stabilito dagli articoli 1241 c.c. e 56 della legge fallimentare, rapporti di credito-debito intercorrenti tra soggetti diversi. Infatti il credito opposto in compensazione dall'Erario ha come soggetto passivo la società





fallita una volta tornata in bonis, mentre il credito fatto valere dal fallimento nei confronti dell'Erario è un credito della massa, la cui estinzione per compensazione, secondo l'eccezione mossa dall'Amministrazione finanziaria, pregiudicherebbe illegittimamente i creditori concorsuali per violazione del principio di parità di trattamento.

Il ricorso non merita pertanto accoglimento, ma ricorrono giusti motivi per la compensazione delle spese processuali relative al presente grado di giudizio.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese processuali del presente grado di giudizio.

Così deciso in Roma, il 27 gennaio 2003

Il consigliere estensore

Stefano Schirò

*Stefano Schirò*

Il presidente

Enrico Altieri

*Enrico Altieri*



IL CANCELLIERE  
dott. Luigi Romano

DEPOSITATA IN CANCELLERIA

*Mr* 01 LUG. 2003

IL CANCELLIERE  
dott. Luigi Romano

**ESENTE DA REGISTRAZIONE**  
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986  
N. 131 TAB. ALL. B - N. 5  
**MATERIA TRIBUTARIA**