

25897/20

Oggetto: Iva - Società in amministrazione straordinaria - Universalità soggettiva e oggettiva - Iscrizione a ruolo.

Cea 25897

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE V CIVILE

composta dai signori magistrati:

Biagio Virgilio

presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli

consigliere

Angelina-Maria Perrino

consigliere relatore

Giacomo Maria Nonno

consigliere

Rosaria Maria Castorina

consigliere

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al numero 9121 del ruolo generale dell'anno 2013, proposto

da

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, presso gli uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, si domicilia

-ricorrente-

contro

s.p.a. (omissis) **in amministrazione straordinaria**, in persona del commissario straordinario *pro tempore*, rappresentato e difeso, giusta mandato speciale a margine del controricorso, dagli avvocati (omissis) e (omissis), elettivamente domiciliatosi presso lo studio del secondo, in (omissis)

(omissis)

-controricorrente-

249
2020

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto, depositata in data 14 febbraio 2012, n. 18/2012;
udita la relazione sulla causa svolta alla pubblica udienza del 28 gennaio 2020;
sentita la procura generale, in persona del sostituto procuratore generale Immacolata Zeno, che ha concluso per il rigetto del ricorso;
uditi l'avvocato dello Stato (omissis) per l'Agenzia e l'avv. (omissis) per la contribuente.

Fatti di causa

La s.p.a. (omissis) è stata posta in amministrazione straordinaria nel 2004, ai sensi del d.l. 23 dicembre 2003, n. 347, conv., con modificazioni, con l. 18 febbraio 2004, n. 39.

Emerge dalla sentenza impugnata che il commissario straordinario presentò la dichiarazione iva ex art. 74-*bis* del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nella quale evidenziò il debito iva scaturente dalle operazioni compiute nella frazione di anno antecedente all'ammissione alla procedura. In esito all'esame della dichiarazione l'Agenzia delle entrate iscrisse a ruolo, in relazione all'anno d'imposta 2004, l'importo dovuto a titolo di iva, sanzioni e interessi e, in relazione al 2005, l'importo dovuto a titolo di sanzioni e di interessi.

Il commissario straordinario impugnò le relative cartelle, ottenendo soltanto l'annullamento di quella relativa al 2004 limitatamente ai versamenti che risultavano, invece, eseguiti.

La Commissione tributaria regionale del Veneto, invece, ha dichiarato la nullità delle iscrizioni a ruolo da cui sono scaturite entrambe le cartelle e ha riconosciuto il credito d'imposta maturato nel mese di dicembre 2004, che ha ritenuto correttamente utilizzato nel 2005. A sostegno della decisione ha ritenuto che l'art. 74-*bis* del d.P.R. n. 633/72 si applichi anche alle imprese in

amministrazione straordinaria, sicché la pretesa concernente la somma dichiarata ex art. 74-*bis* in relazione alle operazioni registrate nella parte dell'anno solare anteriore alla dichiarazione di amministrazione straordinaria va considerata debito della società, e, in quanto tale, titolo per l'insinuazione al passivo.

Contro questa sentenza propone ricorso l'Agenzia delle entrate per ottenerne la cassazione, che affida a un unico motivo, cui il commissario replica con controricorso.

Motivi della decisione

1.- Con l'unico motivo di ricorso, l'Agenzia lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 54-*bis* e 74-*bis* del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in combinazione con l'art. 2, comma 1, del d.l. n. 347/03 giacché, sostiene, gli adempimenti fiscali che il commissario di una società in amministrazione straordinaria deve osservare non coincidono con quelli del curatore o del commissario liquidatore di una società posta in liquidazione coatta amministrativa. L'effetto tipico dell'amministrazione straordinaria è la prosecuzione dell'ordinaria attività d'impresa, per cui l'iva andrebbe assolta secondo le modalità ordinarie.

1.1.- In sostanza, a giudizio dell'Agenzia la fisionomia della procedura di amministrazione straordinaria differirebbe da quella della liquidazione coatta amministrativa (nonché dal fallimento) a punto tale, da escludere la compatibilità con la prima dell'art. 74-*bis* del d.P.R. n. 633/72, dettato per la seconda: l'art. 36 del d.lgs. 8 luglio 1999, n. 270 prevede sì che «*per quanto non previsto dal presente decreto, si applicano alla procedura di amministrazione straordinaria...le disposizioni sulla liquidazione coatta amministrativa, sostituito al commissario liquidatore il commissario straordinario*», ma soltanto «*in quanto compatibili*»; e dal canto suo, anche l'art. 8 del d.l. 23 dicembre 2003, n. 347, come convertito, prevede che «*Per quanto non disposto diversamente dal*

presente decreto, si applicano le norme di cui al decreto legislativo n. 270, in quanto compatibili».

Il ricorso è infondato.

2.- Irrilevante ai fini del giudizio di compatibilità dell'art. 74-*bis* del d.P.R. n. 633/72 col regime dell'amministrazione straordinaria, e specificamente di quello disciplinato dal d.l. n. 347/03, è la circostanza che l'amministrazione straordinaria compori di norma la prosecuzione dell'attività ordinaria d'impresa, a differenza del fallimento -e della liquidazione coatta amministrativa-, in cui l'attività d'impresa non prosegue, salvo che ne siano autorizzati la continuazione o l'esercizio provvisorio (difatti, l'art. 211 del d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14, per quanto inapplicabile ai fatti, esplicita che l'apertura della procedura di liquidazione giudiziale determina la cessazione dell'attività d'impresa, salvo che, appunto, ne sia prevista la continuazione o ne sia disposto l'esercizio provvisorio).

E ciò perché quel che conta, ai fini dell'iva, è l'attività economica, che non necessariamente coincide con quella d'impresa e che è definita dal diritto unionale.

L'art. 9 della direttiva iva (direttiva n. 2006/112/CE), di contenuto corrispondente a quello dell'art. 4 della sesta direttiva, stabilisce, per un verso, che *«si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività»* e, per altro verso, che *«si considera "attività economica" ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità»* (nella giurisprudenza unionale, da ultimo, si veda Corte giust. 22

febbraio 2018, causa C-182/17, *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft*, punto 33).

2.1.- Il regime dell'iva guarda alle operazioni imponibili; e la sottoposizione dell'imprenditore a fallimento (o a liquidazione coatta amministrativa, i cui effetti sui creditori sono regolati, in base all'art. 201 l. fall., in maniera sostanzialmente conforme a quanto accade nel fallimento) non esclude affatto che queste siano compiute.

Anzi: a dimostrazione del fatto che la sottoposizione al fallimento o a l.c.a. non incide sulla soggettività passiva ai fini iva, v'è proprio la disciplina posta dall'art. 74-*bis* del d.P.R. n. 633/72, che conferisce al curatore e al commissario liquidatore il coacervo degli obblighi correlati all'applicazione dell'imposta.

3.- Quel che conta per l'individuazione del regime delle operazioni imponibili ai fini iva compiute, come nel caso in esame, nella frazione di anno antecedente all'ammissione alla procedura di amministrazione straordinaria, è altro, ed è la concorsualità della procedura, in riferimento ai principi dell'universalità soggettiva e di quella oggettiva.

4.- L'universalità oggettiva della procedura emerge dal comma 2-*bis* dell'art. 2 del d.l. n. 347/03, come convertito, a norma del quale il decreto col quale il Ministro delle attività produttive ammette l'impresa alla procedura di amministrazione straordinaria e nomina il commissario straordinario «...*determina lo spossessamento del debitore e l'affidamento al commissario straordinario della gestione dell'impresa e dell'amministrazione dei beni dell'imprenditore insolvente*» e comporta, tra gli altri, gli effetti dell'art. 42 l. fall.

Quest'aspetto della concorsualità comporta che gli obblighi di fatturazione e di registrazione dell'iva non possano che essere regolati dall'art. 74-*bis* del d.P.R. n. 633/72.

È l'applicazione dell'art. 74-*bis* che evita la frattura tra il segmento antecedente all'instaurazione della procedura concorsuale e quello a questa successivo; frattura, che consegue allo spossessamento del debitore insolvente, e all'individuazione di un altro soggetto che compie le operazioni imponibili, sia pure nella qualità di gestore di un patrimonio altrui, e sul quale gravano i relativi obblighi fiscali (Cass. 28 maggio 2020, n. 10108, punto 3.5.2.).

4.1.- Sono infatti redatte due dichiarazioni: la prima, da presentare entro quattro mesi dalla nomina a curatore -o a commissario straordinario, o a commissario liquidatore d'impresa in l.c.a.-, concerne le operazioni riguardanti il segmento temporale antecedente alla procedura concorsuale ed è volta a rilevare la posizione iva dell'imprenditore che vi è soggetto alla data della sentenza relativa alla procedura; la seconda è, invece, l'ordinaria dichiarazione annuale, benché limitata, per il primo anno, alle sole operazioni imponibili successive alla pubblicazione della sentenza (con riguardo al fallimento, Cass. 29 maggio 2019, n. 14620).

4.2.- D'altronde, ha precisato la Corte costituzionale proprio in relazione all'art. 74-*bis* (con sentenza 30 aprile 1986, n. 115), il legislatore tributario ha mostrato di non voler distinguere tra l'attività gestionale dell'impresa e il momento della sua liquidazione, ancorché coattiva. Anzi, ha proiettato in un *unicum* le due fasi: di gestione, cioè, e di liquidazione.

5.- Gli obblighi di fatturazione e di registrazione derivanti dall'applicazione del principio di universalità oggettiva si saldano con gli effetti scaturenti dall'attuazione del principio dell'universalità soggettiva.

Questo principio, espresso dall'art. 52 l.fall. (nel testo vigente all'epoca dei fatti), in base al quale ogni credito verso il soggetto sottoposto a procedura concorsuale deve essere accertato secondo le norme stabilite dal capo V della legge fallimentare, salvo diverse

disposizioni della legge, si applica anche all'impresa in amministrazione straordinaria (Cass., sez. un., 6 giugno 2003, n. 9070; 17 febbraio 2011, n. 3918; 11 ottobre 2012, n. 17327; sez. un., 21 luglio 2015, n. 15200, *sub* 5).

Sicché l'art. 53 del d.lgs. n. 270/99, richiamato dall'art. 4-ter del d.l. n. 347/03, dispone che l'accertamento del passivo deve proseguire secondo il procedimento previsto dagli artt. 93 e seguenti della legge fallimentare, ossia, appunto, dal suddetto capo V, sostituito al curatore il commissario straordinario.

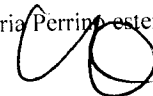
5.1.- Il sistema riguarda anche i crediti tributari.

L'insinuazione al passivo è difatti funzionale al (futuro ed eventuale) soddisfacimento dei crediti concorsuali, pure di quelli di natura tributaria: anche se la misura del credito è accertata altrove, la domanda di ammissione al passivo va in ogni caso presentata ed è pur sempre il giudice fallimentare che deve valutare se il credito è opponibile e se sussistono le ragioni di prelazione. E ciò perché l'oggetto dell'accertamento del passivo concerne il diritto al concorso, anche se il giudizio sull'esistenza del credito, e sul suo modo di essere, non può che essere devoluto alla cognizione del giudice tributario.

5.2.- Le medesime regole si applicano al credito prededucibile che pure dev'essere fatto valere secondo il procedimento speciale di formazione del passivo, non già in base alle regole ordinarie (Cass., sez. un., 21 novembre 2002, n. 16429, seguita, tra varie, da Cass. 27 agosto 2004, n. 17107).

5.3.- Anche in relazione al principio di universalità soggettiva la prosecuzione dell'ordinaria attività d'impresa sulla quale fa leva l'Agenzia è irrilevante.

Lo si evince ancora dalla giurisprudenza costituzionale, che ha ritenuto (con ord. 13 gennaio 2006, n. 7) manifestamente inammissibile il dubbio di legittimità costituzionale dell'art. 18 del d.lgs. n. 270/99, con riferimento alla previsione della procedura



concorsuale di accertamento del passivo nonostante la possibile assenza (nel caso di ammissione alla procedura di amministrazione straordinaria cui consegua il risanamento dell'impresa) di una successiva fase liquidatoria. Questo perché, ha chiarito quella Corte, la formazione concorsuale dello stato passivo rappresenta una delle possibili modalità –la cui scelta è rimessa alla discrezionalità del legislatore– attraverso le quali può avvenire l'accertamento dei debiti anche per le imprese in questione.

6.- In questo contesto l'iscrizione a ruolo può essere un utile strumento per l'amministrazione, perché consente di determinare i crediti opponibili alla massa e i relativi privilegi (Cass. 4 aprile 2019, n. 9441); il ruolo, quindi, rafforza la posizione del creditore, il quale, però, può scegliere di non utilizzarlo, assumendo il rischio dell'iniziativa adottata in caso di contestazione (Cass., sez. un., 15 marzo 2012, n. 4126).

6.1.- A ogni modo, l'universalità soggettiva della procedura di amministrazione straordinaria inibisce l'esecuzione individuale e la riscossione a questa prodromica (in termini, Cass. 20 agosto 2007, n. 17720 e, con riguardo al fallimento, Cass. 15 giugno 2018, n. 15834); e ciò anche con riguardo al credito per le sanzioni pecuniarie scaturenti dalla violazione di leggi tributarie commessa in data antecedente alla procedura (in termini, in tema di fallimento, Cass. 27 ottobre 2018, n. 23322).

6.2.- Il che si coordina col comma 2-*bis* dell'art. 2 del d.l. n. 347/03, in virtù del quale il decreto di ammissione alla procedura di amministrazione straordinaria determina, tra gli altri, gli effetti dell'art. 48 del d.lgs. n. 270/99, che pone il divieto di iniziare o proseguire azioni esecutive individuali, anche speciali, sui beni dei soggetti ammessi alla procedura.

6.3.- Dunque, l'applicazione del principio di universalità soggettiva non consente di procedere ad attività di riscossione

dell'iva, della quale l'emissione e la notificazione delle cartelle di pagamento impugnate è espressione.

7.- In definitiva, il commissario straordinario è tenuto ad applicare, in virtù del principio di universalità oggettiva, e del conseguente spossessamento del debitore insolvente, l'art. 74-bis del d.P.R. n. 633/72; e il credito del fisco, sia esso concorsuale o prededucibile, va sottoposto, in base al principio di universalità soggettiva, al procedimento di accertamento del passivo.

8.- L'Agenzia prospetta, peraltro, che la natura concorsuale dei crediti per iva antecedenti alla procedura rischierebbe di contrastare con la disciplina unionale degli aiuti di Stato: oggetto dell'accertamento del passivo è sì il diritto di credito, ma soltanto nella sua porzione concorsuale, ossia nella quota o percentuale spettante a ciascun creditore ammesso all'esito della distribuzione del ricavato.

I dubbi non sono fondati, almeno in relazione alla normativa applicabile nel caso in esame.

8.1.- In relazione al d.l. n. 26/79, conv., con modificazioni, con l. n. 95/79, la giurisprudenza unionale è intervenuta con tre pronunce (sentenze 1 dicembre 1999, causa C-2000/97, *Ecotrade*; 17 giugno 1999, causa C-295/97, *Piaggio*; ordinanza 24 luglio 2003, causa C-297/01, *Sicilcassa*) e la Commissione europea ha reso una decisione (16 maggio 2000, n. 2001/21²/CE).

La Corte di giustizia ha ritenuto, in particolare con la sentenza *Piaggio*, che un regime quale quello istituito dalla legge n. 95/79 fosse idoneo, di per sé, a dar luogo alla concessione di aiuti di Stato ai sensi dell'art. 92, n. 1, del Trattato, cosicché non poteva essere attuato senza essere stato notificato alla Commissione e, una volta notificato, prima di una decisione della Commissione che riconoscesse la compatibilità del progetto di aiuto con il mercato comune o, in mancanza di decisione della Commissione nel termine di due mesi dalla notifica, prima della scadenza di detto termine.

Per conseguenza, nella sua decisione n. 2001/212, la Commissione ha dichiarato che il regime istituito con la legge n. 95/79 costituiva un regime di aiuti di Stato nuovo illegittimamente posto in essere dalla Repubblica italiana in violazione degli obblighi ad essa incombenti ai sensi dell'art. 88, n. 3, CE.

8.2.- In effetti quel regime prevedeva misure di sostegno (la garanzia prestata dal Ministero del Tesoro per consentire la riapertura degli affidamenti bancari e le agevolazioni fiscali e previdenziali), senza le quali era impensabile che società in condizioni simili fossero in grado di raccogliere ulteriore credito sul mercato al fine di evitare la cessazione immediata dell'attività.

E le misure in questione erano riconosciute qualora sussistesse la condizione d'insolvenza, in base ai parametri fissati dal legislatore, senza alcun criterio selettivo utile a circoscriverne l'applicabilità alle sole imprese meritevoli, ossia a quelle che avrebbero potuto effettivamente essere risanate entro un termine ragionevole in esito a un credibile e incisivo piano di ristrutturazione.

A quel regime normativo si riferisce la giurisprudenza di questa Corte citata dall'Agenzia (che richiama Cass. 17 aprile 2009, n. 9106).

8.3.- Giustappunto al fine di porre rimedio a queste criticità il legislatore ha ridisegnato la fisionomia dell'amministrazione straordinaria col d.lgs. 8 luglio 1999, n. 270, che l'art. 8 del d.l. n. 347/03, si è visto, richiama in quanto compatibile.

Lo scopo dell'amministrazione straordinaria è quindi stato fissato nella conservazione del patrimonio produttivo dell'impresa (art. 1), mediante due possibili vie (la cessione dei complessi aziendali, oppure la ristrutturazione economica e finanziaria dell'impresa), pur sempre caratterizzate rispettivamente dalla prosecuzione dell'esercizio dell'impresa o da suo risanamento.

Sicché l'ammissione alla procedura non è più indiscriminata, ma è riservata alle sole imprese che presentino concrete prospettive di recupero dell'equilibrio economico dell'attività imprenditoriale (art. 27 del d.lgs. 270/99, richiamato dall'art. 1 del d.l. n. 347/03), la sussistenza delle quali va accertata dall'autorità giudiziaria in base a una relazione redatta da un commissario giudiziale incaricato di verificare le cause del dissesto e di valutare le possibilità di recupero (art. 28). E la mancanza di queste prospettive conduce immediatamente alla dichiarazione di fallimento (art. 30), nel regime applicabile all'epoca dei fatti di causa.

8.4.- Il legislatore ha quindi avuto modo di chiarire che il programma del commissario che contempri il ricorso a sovvenzioni pubbliche «...*deve conformarsi alle disposizioni ed agli orientamenti comunitari sugli aiuti di Stato per il salvataggio e la ristrutturazione delle imprese in difficoltà*» (art. 55, comma 2).

Analoghe regole sono fissate qualora occorra apportare al programma modifiche che coinvolgano la materia degli aiuti di Stato (art. 60, comma 2).

Inoltre, il rifiuto della Commissione di approvare il programma determina l'obbligo del commissario di predisporre uno nuovo che non comporti l'impiego di sovvenzioni pubbliche (art. 58, comma 2); e se non è fattibile, l'amministrazione si converte in fallimento (art. 69).

8.5.- Così costruita, la nuova procedura non consente di mantenere artificialmente in vita, soltanto grazie all'erogazione di misure di aiuto statali aventi effetto distorsivo della concorrenza, imprese altrimenti destinate a cessare.

La fisionomia generale dell'amministrazione straordinaria, così come ridisegnata, dunque, si deve ritenere in linea con la disciplina unionale degli aiuti di Stato.

E inevitabilmente è in linea anche il profilo del quale si discute, che investe uno dei tratti caratteristici della procedura, ossia la concorsualità.

9.- Il ricorso va quindi respinto, con l'affermazione del seguente principio di diritto:

"In tema di iva, la concorsualità della procedura di amministrazione straordinaria disciplinata dal d.l. 23 dicembre 2003, n. 347, conv., con modificazioni, con l. 18 febbraio 2004, n. 39, in riferimento ai principi di universalità oggettiva e di universalità soggettiva che la contrassegnano, comporta l'applicabilità, perché compatibile, dell'art. 74-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e l'Agenzia, in relazione ai crediti che vanta, anche a titolo di sanzioni derivanti dalla violazione di leggi tributarie commessa in data antecedente alla procedura, deve insinuarsi al passivo della procedura".

La relativa novità della questione comporta, tuttavia, la compensazione delle spese di lite.

Per questi motivi

rigetta il ricorso e compensa le spese.

Così deciso in Roma, il 28 gennaio 2020.

L'estensore

Il presidente

IL CANCELLIERE
Paola Francesca CAMPOLI

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi, 16 NOV. 2020

IL CANCELLIERE
Paola Francesca CAMPOLI

