

03356 - 22



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE SESTA CIVILE - T**

riunita in camera di consiglio nella seguente composizione:

Dott. Lucio Luciotti	Presidente
Dott. Michele Cataldi	Consigliere
Dott. Cosmo Crolla	Consigliere
Dott. Giuseppe Lo Sardo	Consigliere
Dott. Lorenzo Delli Priscoli	Consigliere

ha pronunciato la seguente

Oggetto

TARSU TIA TARES  
ACCERTAMENTO

Ud. 14/12/2021 CC

R.G.N. 3830/2020

Rep.

Cea 3356

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 3830/2020 R.G., proposto

**DA**

il Comune di (omissis) , in persona del Sindaco *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'Avv. (omissis) (omissis), con studio in (omissis) , e dall'Avv. (omissis) (omissis), con studio in (omissis), ove elettivamente domiciliato, giusta procura in calce al ricorso introduttivo del presente procedimento;

**RICORRENTE**

**CONTRO**

la " (omissis) S.r.l.", in amministrazione giudiziaria, con sede in (omissis) , in persona degli amministratori giudiziari *pro tempore*, autorizzata a resistere nel presente giudizio in virtù di decreto reso dal giudice delegato presso il Tribunale di Trapani – Sezione Misure di Prevenzione il 24 gennaio 2020, rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis) (omissis), con studio in (omissis), ove elettivamente domiciliata, giusta procura in allegato al controricorso di costituzione nel presente procedimento;

**CONTRORICORRENTE/RICORRENTE INCIDENTALMENTE**

## AVVERSO

la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia l'11 giugno 2019 n. 3692/14/2019;  
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 14 dicembre 2021 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo;

### **RILEVATO CHE:**

Il Comune di (omissis) ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia l'11 giugno 2019 n. 3692/14/2019, la quale, in controversia avente ad oggetto impugnazione di avviso di accertamento per la TARI relativa all'anno 2015 in relazione ad immobili ubicati nel territorio comunale, ha parzialmente accolto l'appello proposto dalla " (omissis) S.r.l." (all'epoca *in bonis*, ma *medio tempore* in amministrazione giudiziaria, in conseguenza del sequestro del capitale sociale, in virtù di decreto reso dal Tribunale di Trapani – Sezione Misure di Prevenzione il 24 novembre 2015) nei confronti del medesimo avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Trapani il 24 gennaio 2018 n. 131/04/2018, con compensazione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha riformato la decisione di prime cure, annullando l'atto impositivo per la parte di annualità successiva all'applicazione della misura di prevenzione (24 novembre 2015), sul presupposto che il riconoscimento del credito tributario spettasse al giudice delegato al procedimento di prevenzione in sede concorsuale. La " (omissis) S.r.l.", in amministrazione giudiziaria, si è costituita con controricorso, proponendo ricorso incidentale avverso la sentenza impugnata. La proposta del relatore è stata comunicata ai difensori delle parti, unitamente al decreto

di fissazione dell'adunanza camerale, ai sensi dell'art. 380-*bis* cod. proc. civ.. La controricorrente ha depositato memoria.

**CONSIDERATO CHE:**

**CON RIGUARDO AL RICORSO PRINCIPALE**

1. Con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 51, comma 3-*bis*, del D.L.vo 6 settembre 2011 n. 159 (c.d. "*Codice antimafia*"), in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che l'avviso di accertamento dovesse essere annullato per la parte di annualità successiva all'applicazione della misura di prevenzione (24 novembre 2015).

2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 57, 58 e 59 del D.L.vo 6 settembre 2011 n. 159 (c.d. "*Codice antimafia*"), nonché dell'art. 2 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che il credito per la TARI relativa all'anno 2015, per la parte maturata in epoca posteriore all'applicazione della misura di prevenzione, debba essere accertata dal giudice delegato al procedimento di prevenzione in sede concorsuale.

**CON RIGUARDO AL RICORSO INCIDENTALE**

Con unico motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 57, 58 e 59 del D.L.vo 6 settembre 2011 n. 159 (c.d. "*Codice antimafia*"), nonché dell'art. 2 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che l'atto impositivo dovesse essere annullato soltanto per la parte di annualità successiva all'applicazione della misura di prevenzione (24 novembre 2015).

## **RITENUTO CHE:**

**1.** La comunanza delle questioni controverse suggerisce l'esame congiunto dei contrapposti motivi del ricorso principale e del ricorso incidentale.

**1.1** Per evitare equivoci sull'oggetto della controversia in disamina, occorre premettere che la sentenza impugnata non si è pronunciata su un ipotetico difetto di giurisdizione del giudice tributario rispetto all'impugnazione dell'accertamento in materia di TARI; né tale pronuncia potrebbe ritenersi implicita nella decisione, che, anzi, ha annullato l'atto impositivo, presupponendo necessariamente, pertanto, che l'oggetto della controversia rientrasse nella giurisdizione tributaria adita.

Lo stesso ricorrente, pur argomentando, nel parallelo con le procedure concorsuali fondate sull'insolvenza, anche in ordine alla persistenza della giurisdizione tributaria nel caso di specie, censura, comunque, la sentenza impugnata per aver ritenuto limitata l'attività di accertamento dell'ente impositore con riferimento alla tassa dovuta dal soggetto passivo sia in epoca anteriore che in epoca posteriore alla procedura di prevenzione. A sua volta la controricorrente esclude espressamente che il tema della lite sia la contestazione della giurisdizione tributaria.

**1.2** L'art. 51, comma 3-*bis*, del D.L.vo 6 settembre 2011 n. 159 (recante il "*Codice delle leggi antimafia e delle misure di prevenzione, nonché nuove disposizioni in materia di documentazione antimafia, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 13 agosto 2010 n. 136*"), nel testo novellato dall'art. 32, comma 1, del D.L.vo 21 novembre 2014 n. 175 (con decorrenza dall'1 gennaio 2014), dispone che: «*Durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca e,*

*comunque, fino alla assegnazione o destinazione dei beni a cui si riferiscono, è sospeso il versamento di imposte, tasse e tributi dovuti con riferimento agli immobili oggetto di sequestro il cui presupposto impositivo consista nella titolarità del diritto di proprietà o nel possesso degli stessi. (...) Se la confisca è revocata, l'amministratore giudiziario ne dà comunicazione all'Agenzia delle entrate e agli altri enti competenti che provvedono alla liquidazione delle imposte, tasse e tributi, dovuti per il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria, in capo al soggetto cui i beni sono stati restituiti».*

**1.3** Stando al tenore della formulazione vigente, la quale ha introdotto «*un regime fiscale speciale per i beni immobili oggetto dei provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva*» (secondo la valutazione datane dal paragrafo 23 della circolare emanata dall'Agenzia delle Entrate il 30 dicembre 2014 n. 31/E), tale disposizione non comporta la sospensione della potestà di accertamento delle imposte, delle tasse e dei tributi relativi ad immobili, il cui presupposto sia costituito dalla proprietà o dal possesso dei medesimi, limitandosi a disporre solamente la "sospensione" del relativo pagamento in relazione ai crediti tributari maturati durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca (quindi, nel corso dell'amministrazione giudiziaria).

Ciò a differenza di quanto era desumibile dalla formulazione precedente nel testo introdotto dall'art. 1, comma 189, lett. d, n. 2, della Legge 24 dicembre 2012 n. 228 (con decorrenza dall'1 gennaio 2013), la quale sanciva l'"esenzione" degli immobili da imposte, tasse e tributi durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca.

Secondo il paragrafo 23 della circolare emanata dall'Agenzia delle Entrate il 30 dicembre 2014 n. 31/E: «*In particolare, il*

*comma 3-bis, nella precedente formulazione, prevedeva, a far data dal 1° gennaio 2013, un'esenzione da imposte, tasse e tributi dovuti in relazione ai beni immobili oggetto dei provvedimenti di prevenzione. Esenzione, comunque, temporanea dal momento che, in caso di restituzione dei suddetti beni al soggetto sottoposto alla misura cautelare, era prevista la liquidazione, in capo a quest'ultimo, di quanto dovuto per il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria. Per effetto della nuova formulazione, a decorrere dal 1° gennaio 2014, in luogo della "esenzione" è disposta la "sospensione del versamento" da imposte, tasse e tributi il cui presupposto impositivo consista nella titolarità del diritto di proprietà o nel possesso di un bene immobile. (...) Essendo la "sospensione" limitata al "versamento", ne consegue che, anche con riguardo ai beni immobili, non viene meno, in capo all'amministratore giudiziario, l'obbligo di adempiere agli ulteriori oneri fiscali, compresi quelli dichiarativi, durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva».*

**1.4** La rilevanza, nella *ratio* della norma, dell'incertezza circa la destinazione finale dell'immobile è resa palese, del resto, dalla previsione dell'ultimo periodo dell'art. 51, comma 3-bis, del D.L.vo 6 settembre 2011 n. 159 (tanto nella versione previgente, con riferimento alla generalizzata esenzione, quanto nella novella, con riferimento alla sospensione dell'obbligo di versamento) rinvia all'eventuale revoca della confisca la liquidazione (da parte degli organi competenti che ne abbiano ricevuto comunicazione dall'amministratore giudiziario), in capo al soggetto cui i beni sono stati restituiti, delle imposte, tasse e tributi, dovuti per il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria, sul presupposto che la stessa

revoca chiarisca chi ne sia il debitore ed escluda (nei limiti che si diranno) che essi possano estinguersi per la sopravvenuta confusione tra quest'ultimo e lo Stato creditore, a seguito della devoluzione dei beni a quest'ultimo, ai sensi dell'art. 50, comma 2, del D.L.vo 6 settembre 2011 n. 159, secondo cui: *«Nelle ipotesi di confisca dei beni, aziende o partecipazioni societarie sequestrati, i crediti erariali si estinguono per confusione ai sensi dell'articolo 1253 del codice civile. Entro i limiti degli importi dei debiti che si estinguono per confusione, non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 31, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122».*

Invero, con riferimento ai crediti tributari che non siano erariali, l'eventualità dell'estinzione per confusione, nel caso in cui la misura patrimoniale non sia revocata e giunga, invece, all'assegnazione o destinazione dei beni che ne sono oggetto, non è ipotizzabile, posto che l'art. 50, comma 2, del D.L.vo 6 settembre 2011 n. 159 si applica, per espressa previsione normativa, ai soli crediti aventi natura erariale (e, comunque, nei limiti in cui essi abbiano trovato capienza nel patrimonio del debitore oggetto di confisca: Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 22 luglio 2020, n. 15601; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 18 ottobre 2021, nn. 28699 e 28717), per i quali soltanto, intervenuta la definitività della confisca, viene meno la pluralità dei soggetti del rapporto obbligatorio, con conseguente riunione, ai sensi dell'articolo 1253 cod. civ., della qualità di debitore e di creditore nello stesso soggetto (cioè, l'Erario).

Restano, quindi, esclusi da tale forma di sopravvenuta estinzione del debito i crediti relativi ai tributi locali (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 3 gennaio 2019, n. 56; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 15 gennaio 2019, n. 754 - nello stesso senso la risoluzione emanata dall'Agenzia

delle Entrate il 29 ottobre 2020 n. 70/E, che, sul punto, espressamente richiama e conferma la precedente risoluzione emanata dall'Agenzia delle Entrate il 31 agosto 2017 n. 114/E).

**1.5** Tuttavia, la sospensione dell'obbligo di versamento di cui all'art. 51, comma 3-*bis*, del D.L.vo 6 settembre 2011 n. 159, con la conseguente inesigibilità dei relativi crediti, mantiene, anche con riferimento ai tributi locali maturati dopo la misura di prevenzione e nella pendenza dell'amministrazione giudiziaria, la funzione di evitare che quest'ultima debba anticipare il versamento di somme che potrebbero successivamente risultare dovute piuttosto dal titolare dei beni che ne abbia riacquisito in ipotesi la disponibilità a seguito della revoca. Anche in questo caso, quindi, si determina, in pendenza di sequestro, in attesa della confisca o della restituzione al proprietario, la provvisorietà della situazione per la quale *«il titolare dei beni non è individuato a titolo definitivo e per questo motivo non ha la disponibilità dei medesimi. La veste di soggetto passivo d'imposta spetta a colui che assume, con effetto retroattivo, la titolarità dei beni sequestrati e, quindi, il soggetto passivo d'imposta è individuato a posteriori, seppure con effetto ex tunc, nello Stato o nell'indiziato, a seconda che il procedimento si concluda con la confisca oppure con la restituzione dei beni»* (vedasi la risposta dell'Agenzia delle Entrate ad interpello del 21 aprile 2021 n. 276), che giustificava nella disciplina precedente l'esenzione, fatta salva l'eventuale risoluzione *ex tunc* di quest'ultima nell'ipotesi di successiva revoca della misura; e che, nella disciplina attuale, giustifica la sospensione del versamento sino alla definitiva confisca dei beni o alla loro restituzione al titolare a seguito della revoca della misura patrimoniale.

**1.6** In ogni caso, la sospensione del versamento è indifferente rispetto alla TARI dovuta per gli immobili in questione con riguardo al periodo precedente il provvedimento di sequestro preventivo.

Infatti, la lettera dell'art. 51, comma 3-*bis*, del D.L.vo 6 settembre 2011 n. 159 (con il riferimento alla «*vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca*» ed alle «*imposte, tasse e tributi, dovuti per il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria*») evidenzia univocamente come la sospensione non riguardi i crediti, anche tributari, anteriori al sequestro preventivo.

Per cui, nessuna incidenza può attribuirsi alla disposizione normativa in ordine alla conservazione o alla caducazione dell'atto impositivo, allorquando i relativi presupposti si riferiscano ad epoca anteriore all'adozione della misura di prevenzione.

Né si presta ad una diversa interpretazione la previsione a carico dell'amministratore giudiziario dell'obbligo di comunicare la revoca della confisca agli enti impositori per la liquidazione di imposte, tasse e tributi dovuti per la durata dell'amministrazione giudiziaria in capo all'avente diritto alla restituzione degli immobili, trattandosi di un adempimento esclusivamente finalizzato a rimuovere la sospensione ed a ripristinare l'esigibilità delle pretese tributarie.

**1.7** Tanto premesso, occorre stabilire se l'esercizio del potere impositivo (in relazione ai presupposti maturati prima della misura di prevenzione) influisca sull'accertamento dei crediti tributari in sede giudiziale.

Pertanto, è opportuno l'esame preventivo del procedimento disciplinato dagli artt. 57 ss. (costituenti il capo II del titolo IV) del D.L.vo 6 settembre 2011 n. 159 (recante il "Codice delle

*leggi antimafia e delle misure di prevenzione, nonché nuove disposizioni in materia di documentazione antimafia, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 13 agosto 2010 n. 136”), che, stando alla sentenza impugnata, avrebbe devoluto alla cognizione del giudice delegato a tale procedimento la competenza esclusiva per l’accertamento dei crediti tributari anche se anteriori all’applicazione della misura di prevenzione.*

**1.8** Secondo la relazione illustrativa al decreto legislativo in questione: *«Il titolo IV dà attuazione alla delega disciplinando la materia dei rapporti dei terzi con il procedimento di prevenzione e, conseguentemente, regolando la disciplina dei rapporti pendenti al momento dell’esecuzione del sequestro. Quindi viene disciplinata, sempre in funzione della tutela delle pretese dei terzi interessati, l’ipotesi della coesistenza delle misure di prevenzione patrimoniali del sequestro e della confisca con le procedure esecutive e le procedure concorsuali. L’articolato del titolo (...) è ripartito in tre capi. Il primo reca disposizioni generali riguardanti le condizioni sulla base delle quali i diritti dei terzi vengono tutelati, stabilisce il limite della garanzia patrimoniale idonea a soddisfare i creditori, regola i rapporti con le azioni esecutive sui beni oggetto di vincolo di prevenzione e disciplina il pagamento dei crediti prededucibili. Il capo II offre una disciplina di dettaglio dell’accertamento dei diritti dei terzi e stabilisce sull’attività di progettazione e pianificazione dei pagamenti da effettuarsi in favore dei creditori. Il capo III è specificamente destinato a disciplinare la duplice ipotesi che il sequestro sia seguito o preceduto dalla dichiarazione di fallimento dell’imprenditore i cui beni siano stati in tutto od in parte attinti dal vincolo di prevenzione».*

In particolare: *«Il capo II (composto di cinque articoli) introduce, così attuando chiari principi di delega, l’attività di*

*accertamento dei diritti dei terzi secondo un modello che ricalca quello dell'accertamento dei crediti e dei diritti nel passivo fallimentare. Il procedimento viene svolto con l'ausilio dell'amministratore e sotto la direzione del giudice delegato. È pertanto prevista la formazione, da parte dell'amministratore giudiziario, dell'elenco dei creditori e di coloro che vantano diritti reali o personali sui beni oggetto di misura di prevenzione; la conseguente fissazione di un termine per la presentazione delle istanze di insinuazione e di una successiva data per l'esame delle domande proposte secondo un contenuto analiticamente disciplinato. Il giudice delegato, a seguito di istruttoria anche officiosa, forma lo stato passivo e lo rende esecutivo con provvedimento soggetto ad opposizione dinanzi al tribunale della prevenzione. È espressamente chiarito che le domande proposte dai creditori non producono effetti interruttivi di prescrizione o decadenza del diritto fatto valere e che i provvedimenti di ammissione o esclusione dei crediti emessi dal giudice delegato producono effetti nei soli confronti dell'Erario ai fini del soddisfacimento nella misura di prevenzione. Anche la fase distributiva riprende per grandi linee lo schema fallimentare, prevedendo la formazione di un progetto di pagamento dei crediti ad opera dell'amministratore, l'intervento del giudice delegato per le eventuali modifiche e la definitiva formazione del piano all'esito delle osservazioni sulla collocazione e graduazione dei crediti, la possibilità di impugnazione dinanzi al tribunale. È disciplinata, con norma di chiusura del capo, la revocazione dei crediti ammessi, su iniziativa del pubblico ministero, dell'amministratore giudiziario o dell'Agenzia, in caso di giudizio determinato da falsità, dolo, errore essenziale di fatto*

*o dalla mancata conoscenza di documenti decisivi non prodotti tempestivamente senza colpa del ricorrente».*

**1.9** A tal proposito, questa Corte ha affermato che: *«Quanto al procedimento di ammissione del credito - di natura tipicamente concorsuale -, il richiamo alle norme del D.Lgs n. 159 del 2011 (artt. 52 e 58) conferma l'intento legislativo di risolvere - almeno tendenzialmente - in modo complessivamente unitario le multiformi vicende normative relative alle misure di prevenzione patrimoniali. L'ammissione è subordinata, unitamente all'accertamento della sussistenza e dell'ammontare del credito, alla ricorrenza della condizione di cui all'art. 52, comma 1, lett. b) d.lgs. n. 159 del 2011»* (Cass., Sez. 3<sup>^</sup>, 8 agosto 2013, n. 18909).

**1.10** Una sommaria comparazione dei testi degli artt. 57 – 65 del D.L.vo 6 settembre 2011 n. 159 (c.d. "Codice antimafia"), degli artt. 92 – 103 del R.D. 16 marzo 1942 n. 267 (c.d. "Legge fallimentare") e degli artt. 205 – 215 del D.L.vo 12 gennaio 2019 n.14 (c.d. "Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza") evidenzia un chiaro parallelismo tra le procedure concorsuali, che sono finalizzate ad assicurare un sistema unitario di accertamento e soddisfazione dei crediti e dei diritti vantati nei confronti di imprenditori o società per le ipotesi di sottoposizione a misura di prevenzione, di dichiarazione di fallimento o di dichiarazione di liquidazione giudiziale, attraverso una sequenza di fasi articolate secondo un modello uniforme ed omogeneo (individuazione e informazione degli aventi diritto; presentazione, verifica ed ammissione delle domande; formazione, discussione ed approvazione dello stato passivo; impugnazioni; presentazione ed esame delle domande tardive), su impulso di un organo nominato dal

tribunale precedente e sotto il controllo di un giudice delegato alla procedura.

Per cui, l'evidente analogia tra i diversi istituti si presta a fornire utili spunti in sede esegetica per l'eventuale estensione di principi ispirati a fondamenti comuni. E tanto vale con specifico riguardo alla disciplina della procedura fallimentare, che è stata passata al vaglio pluriennale di una giurisprudenza ormai consolidata e sedimentata.

**1.11** Giova precisare che il ricorso non sostiene che il credito vantato dall'ente impositore sia sottratto alla disciplina dell'accertamento concorsuale di cui agli artt. 57 ss. del D.L.vo 6 settembre 2011 n. 159, alla quale è pacificamente sottoposto, rientrando tra i «*diritti di credito dei terzi che risultano da atti aventi data certa anteriore al sequestro*» di cui all'art. 52 del D.L.vo 6 settembre 2011 n. 159, richiamato dal successivo art. 58 del D.L.vo 6 settembre 2011 n. 159 (in tema di domanda d'insinuazione), ed essendo pertanto il Comune uno dei «*creditori anteriori al sequestro*» di cui all'art. 57 del D.L.vo 6 settembre 2011 n. 159 (in materia di elenco dei crediti).

La questione che viene qui in rilievo, sulla scorta della *ratio decidendi* espressa dalla sentenza impugnata, è se il sequestro degli immobili, con l'apertura del procedimento di prevenzione e la conseguente applicazione del procedimento concorsuale di cui agli artt. 57 ss. del D.L.vo 6 settembre 2011 n. 159, sia compatibile con l'emissione dell'accertamento tributario in questione da parte del Comune, e quindi se tale atto impositivo fosse legittimo, come ha escluso il giudice di appello, che ne ha dichiarato la nullità.

Tale conclusione è espressamente supportata dal richiamo anche al divieto di azioni esecutive individuali sui beni

sottoposti alla misura di prevenzione del sequestro, disposto dall'art. 55, comma 1, del D.L.vo 6 settembre 2011 n. 159, secondo cui: *«A seguito del sequestro non possono essere iniziate o proseguite azioni esecutive. I beni già oggetto di esecuzione sono presi in consegna dall'amministratore giudiziario»*.

Viceversa, secondo il ricorrente, gli artt. 57 ss. del D.L.vo 6 settembre 2011 n. 159 non attribuiscono al giudice della prevenzione il potere di accertamento (nell'*an* e nel *quantum*) del credito tributario, ma soltanto la verifica dell'esistenza di un titolo idoneo (cioè, l'atto impositivo) sul quale la pretesa impositiva è fondata al fine dell'inserimento nello stato passivo della procedura concorsuale. Là dove, a monte, ogni doglianza sulla formazione e sul contenuto (cioè, sulla legittimità formale e sostanziale) dell'atto impositivo (che non sia ancora definitivo) è riservata alla cognizione del giudice tributario. Ciò sul presupposto della coesistenza del principio di concorsualità del giudice della prevenzione e del principio di specialità del giudice tributario

**1.12** Tanto premesso, questa Corte ha reiteratamente affermato che la giurisdizione del tribunale fallimentare sull'accertamento dei crediti e sulla loro ammissione al passivo non può estendersi a questioni sulla debenza dei tributi (o di sanzioni tributarie) previsti dall'art. 2 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546, o a tributi in genere, a seguito della modifica introdotta dall'art. 12, comma 2, della Legge 28 dicembre 2001 n. 448, sulle quali è attribuita una giurisdizione esclusiva alle commissioni tributarie (Cass., Sez. Un., 18 ottobre 2005, n. 20112; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 1 dicembre 2006, n. 25606; Cass., Sez. Un., 5 marzo 2008, n. 5902; Cass., Sez. 6<sup>^-1</sup>, 16 ottobre 2011, n. 21190; Cass., Sez. 6<sup>^-1</sup>, 18 marzo 2014, n. 6248;

Cass., Sez. 6<sup>-1</sup>, 21 ottobre 2015, n. 21483; Cass., Sez. 1<sup>^</sup>, 9 ottobre 2017, n. 23576; Cass., Sez. 1<sup>^</sup>, 9 maggio 2018, n. 11200).

Per cui, poiché la procedura fallimentare non attrae nel suo ambito la definizione delle controversie in materia d'imposte, le quali restano devolute in via esclusiva alla giurisdizione delle commissioni tributarie, l'accertamento delle obbligazioni tributarie sorte in capo al fallito non richiede l'osservanza della disciplina speciale di cui agli artt. 92 ss. del R.D. 16 marzo 1942 n. 267, ma delle procedure previste dalle singole leggi d'imposta (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 3 aprile 2006, n. 7791). Così, l'accertamento fiscale avente ad oggetto obbligazioni tributarie i cui presupposti siano maturati in data antecedente alla dichiarazione di fallimento è opponibile alla curatela fallimentare se è stato notificato al curatore e, pertanto, ove quest'ultimo voglia contestarne la fondatezza o l'ammontare della pretesa, ha l'onere di rimettere la questione all'esame del giudice tributario in ragione delle vigenti disposizioni in tema di riparto di giurisdizione (Cass., Sez. 6<sup>-1</sup>, 21 dicembre 2015, n. 25689; Cass., Sez. 1<sup>^</sup>, 9 ottobre 2017, n. 23576).

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 (in termini: Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 16 novembre 2020, n. 25897).

**1.13** Poiché la dichiarazione di fallimento non comporta il venir meno dell'impresa, ma solo la perdita della legittimazione sostanziale e processuale da parte del suo titolare, nella cui posizione subentra il curatore fallimentare, gli atti del procedimento tributario formati in epoca anteriore alla dichiarazione di fallimento del contribuente, ancorché intestati a quest'ultimo, sono opponibili alla curatela, mentre quelli formati in epoca successiva debbono indicare quale destinataria l'impresa assoggettata alla procedura concorsuale e, quale legale rappresentante della stessa, il curatore (Cass., Sez. 6<sup>-5</sup>, 6 giugno 2014, n. 12789; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 15 maggio 2015, n. 9943; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 24 marzo 2017, n. 7648; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 29 marzo 2017, nn. 8034, 8035, 8036, 8037 e 8038; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 28 marzo 2018, n. 7634).

**1.14** Tali principi non sono contraddetti da un recente arresto delle Sezioni Unite di questa Corte (sia pure nel peculiare ambito della problematica relativa alla necessità o meno che, al fine di essere ammesso al passivo concorsuale per il credito anteriore all'apertura della procedura fallimentare, il creditore alleggi l'avviso d'accertamento che sia stato altresì notificato), a proposito della correlazione tra avviso d'accertamento emesso dall'amministrazione finanziaria per crediti antecedenti alla procedura fallimentare e divieto delle azioni esecutive individuali di cui all'art. 51 del R.D. 16 marzo 1942 n. 267, hanno così argomentato in motivazione: «12. - *Anzi, l'intimazione ad adempiere contenuta nell'avviso di accertamento e in quello di addebito, che giunge al debitore proprio in virtù della notificazione di essi, è addirittura incompatibile con l'esecuzione concorsuale e, in particolare, con l'art. 51 l. fall., proprio perché funzionale all'esecuzione individuale e, quindi, in contrasto con i principi della*

*concorsualità. 12.1.- Sicché va condiviso l'indirizzo, maturato nella giurisprudenza di questa Corte, che ha sottolineato questa incompatibilità in relazione alla notificazione della cartella, quanto alla sua funzione di atto corrispondente al precetto di pagamento, ossia, appunto, d'intimazione ad adempiere (Cass. n. 11234/11; n. 15834/18; n. 25897/20; conf., in relazione all'art. 168 l. fall., Cass. n. 24427/08; coerente, n. 4564/20), irrilevante essendone la natura riscossiva e non esecutiva (come, invece, ritenuto da Cass. n. 22211/19, punto 6, e da Cass. n. 26491/20, punto 2.3).» (Cass. S.U., Sentenza n. 33408 dell'11.11.2021, in motivazione). In base a tale principio, quindi, non solo la notifica della cartella di pagamento, ma altresì quella dell'avviso di accertamento, in considerazione dell'intimazione ad adempiere contenuta in tale atto impositivo, è incompatibile, proprio perché funzionale all'esecuzione individuale, con l'esecuzione concorsuale in corso e, in particolare, con l'art. 51 l. fall., a norma del quale «Salvo diversa disposizione della legge, dal giorno della dichiarazione di fallimento nessuna azione individuale esecutiva o cautelare, anche per crediti maturati durante il fallimento, può essere iniziata o proseguita sui beni compresi nel fallimento» (Cass., Sez. Un., 11 novembre 2021, n. 33408).*

Invero, chiamato a decidere sulla specifica questione se, per ottenere l'ammissione al passivo fallimentare, occorra la notificazione degli avvisi di addebito e di quelli di accertamento esecutivo da queste norme regolati, il giudice di legittimità ha stabilito che, ai fini dell'ammissibilità della domanda di insinuazione proposta dall'agente della riscossione e della verifica in sede fallimentare del diritto al concorso del credito tributario o di quello previdenziale, non occorre che l'avviso di

accertamento o quello di addebito contemplati dagli artt. 29 e 30 del D.L. 31 maggio 2010 n. 78, convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 luglio 2010 n. 122, siano notificati, ma è sufficiente la produzione dell'estratto di ruolo. Difatti, tale asserto non smentisce che la cognizione del giudice fallimentare sui crediti tributari rimane, comunque, limitata all'accertamento dell'idoneità del titolo ed alla collocazione della pretesa fiscale all'interno del passivo concorsuale.

Per cui, nel caso di contestazione sull'*an* o sul *quantum* della pretesa fiscale, l'ente impositore non può prescindere dalla precostituzione di un titolo idoneo dinanzi al giudice tributario per la successiva insinuazione al passivo concorsuale dinanzi al giudice fallimentare.

**1.15** Analogamente, quindi, in caso di soggezione a sequestro di prevenzione del patrimonio del contribuente, la cognizione del giudice ordinario nel procedimento previsto dagli artt. 57 ss. del D.L.vo 6 settembre 2011 n. 159 per l'accertamento e la soddisfazione in ambito concorsuale dei creditori anteriori non esclude la cognizione del giudice tributario sulla legittimità formale e sostanziale dell'atto impositivo, i cui presupposti siano maturati in data anteriore all'adozione della misura di prevenzione.

**1.16** Anzi, in questo specifico ambito, l'esigenza di una pronuncia definitiva del giudice tributario sul fondamento e/o sulla entità della pretesa impositiva è ancor più accentuata – stante l'evidente contrapposizione all'art. 94 del R.D. 16 marzo 1942 n. 267, secondo cui la domanda di insinuazione al passivo fallimentare «*produce gli effetti della domanda giudiziale per tutto il corso del fallimento*» - dalla previsione dell'art. 56, comma 4, del D.L.vo 6 settembre 2011 n. 159, a tenore del quale la domanda di ammissione al passivo concorsuale per i

crediti risultanti da atti aventi data certa anteriore al sequestro preventivo «*non interrompe la prescrizione né impedisce la maturazione di termini di decadenza nei rapporti tra il creditore e l'indiziato o il terzo intestatario dei beni*».

Tale differenza trova origine nel diverso regime del procedimento fallimentare, in cui il soggetto perde la capacità processuale, e il procedimento di prevenzione, ove il proposto o il terzo formale intestatario sono solo spossessati dei beni ritenuti di illecita provenienza e proseguono nei rapporti giuridici ed economici di natura lecita.

Per cui, ove si volesse ipotizzare una cognizione esclusiva del giudice della prevenzione anche per l'accertamento dei crediti tributari, l'ente impositore non troverebbe adeguata tutela delle proprie ragioni nella sola proposizione della domanda di ammissione ex art. 52 del D.L.vo 6 settembre 2011 n. 159, potendo esserne vanificata l'efficacia conservativa dal rischio di un eccessivo prolungamento della procedura concorsuale, con un evidente *vulnus* per il diritto di difesa dell'ente impositore, il quale, per un verso, sarebbe gravato dall'onere di reiterare atti di costituzione in mora per evitare la prescrizione (art. 2943, comma 4, cod. civ.) e, per un altro verso, sarebbe costretto, comunque, a subire la decadenza (artt. 2964 cod. civ.).

**1.17** Ne discende che l'adozione di una misura di prevenzione non inibisce l'esercizio del potere di accertamento da parte dell'ente impositore e, per conseguenza, non esonera l'amministratore giudiziario della società prevenuta dall'impugnazione dell'atto impositivo dinanzi al giudice tributario per contestare l'*an* e/o il *quantum* della pretesa fiscale, i cui presupposti siano insorti in epoca antecedente alla misura di prevenzione. Pertanto, la cognizione in materia del

giudice della prevenzione è pur sempre limitata – come per il giudice del fallimento - all'accertamento dell'idoneità del titolo e della collocazione del credito tributario nell'ambito del passivo concorsuale.

**2.** Viceversa, si deve escludere la legittimità dell'avviso di accertamento, stante l'operatività della sospensione per il versamento della TARI (senza che in atti sia stata dedotta la definitiva assegnazione o destinazione dei beni o la revoca del sequestro, circostanze che, sia pur con diversi effetti in ordine all'individuazione *ex tunc* del debitore nello Stato o nel titolare dei beni, avrebbero determinato la cessazione dell'inesigibilità del credito).

Invero, al di là della considerazione che l'amministratore giudiziario, durante la vigenza del procedimento cautelare, continui ad essere onerato degli obblighi contabili e dichiarativi ai sensi dell'art. 51, comma 2, del D.L.vo 6 settembre 2011 n. 159 (come si legge anche nella risoluzione emanata dall'Agenzia delle Entrate il 31 agosto 2017 n. 114/E), la sospensione dell'obbligo di versare il tributo in questione rendeva, comunque, il relativo credito del Comune temporaneamente inesigibile (condizione che peraltro ne impediva *a priori* anche l'eventuale soddisfazione, in tutto o in parte, al di fuori del piano di riparto, previa autorizzazione del giudice delegato e senza l'accertamento secondo le modalità previste dagli articoli 57, 58 e 59 del D.L.vo 6 settembre 2011 n. 159, come, peraltro, l'art. 54, comma 1, del D.L.vo 6 settembre 2011 n. 159 consente soltanto ai «*crediti prededucibili sorti nel corso del procedimento di prevenzione che sono liquidi, esigibili e non contestati*»).

L'inesigibilità temporanea (durante la vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca degli immobili e,

comunque, fino alla loro assegnazione o destinazione, ovvero fino alla revoca delle medesime misure), come si è già rilevato, era peraltro funzionale alla fisiologica incertezza relativa, nella pendenza della procedura, quanto meno (con riferimento al tributo non erariale *sub iudice*) all'individuazione del debitore effettivo. In ragione di tale inevitabile incertezza, il legislatore, per quanto con riferimento al caso della revoca della misura, ha fornito, comunque, l'indicazione positiva della posticipazione, da parte degli enti competenti, della «liquidazione» delle imposte, tasse e tributi, dovuti per il periodo di durata dell'amministrazione giudiziaria al momento nel quale il credito è divenuto esigibile, perché si è sciolto definitivamente ogni dubbio in ordine al soggetto che debba provvedere al relativo pagamento.

**2.1** Tanto meno, del resto, potrebbe ritenersi che l'esigibilità del credito in questione possa derivare, prima della maturazione delle predette condizioni di cui all'art. 51, comma 3-*bis*, del D.L.vo 6 settembre 2011 n. 159, dalla sua liquidazione nell'avviso d'accertamento comunque emesso, sia perché ciò sarebbe, comunque, in contrasto con tale ultima norma; sia perché i crediti scaturiscono dall'inadempimento degli obblighi tributari, e, quindi, in dipendenza dell'insorgenza dei relativi presupposti, e non già a seguito degli avvisi di accertamento (tra le tante: Cass., Sez. Un., 6 settembre 1990, n. 9201; Cass., Sez. 6<sup>-3</sup>, 1 luglio 2020, n. 13275; Cass., Sez. 1<sup>-</sup>, 10 dicembre 2020, n. 28192; Cass., Sez. 6<sup>-1</sup>, 26 marzo 2021, n. 8602; Cass., Sez. Un., 29 luglio 2021, nn. 21765 e 21766), che non possono pertanto rendere dovuto ed esigibile un credito tributario che non sia ancora tale (arg. anche da: Cass., Sez. 6<sup>-5</sup>, 8 giugno 2021, n. 15872, in tema di ICI, con riferimento all'ipotesi in cui l'immobile sia compreso tra i beni

di una società sottoposta a liquidazione coatta amministrativa e, non sussistendo in pendenza della procedura l'obbligazione di pagamento, nessun accertamento può essere effettuato dall'amministrazione comunale).

**2.3** In tale quadro, allora, appare maggiormente conforme al dettato normativo sinora esaminato, e soprattutto alla sua *ratio* (evidenziata anche dai lavori preparatori e riconosciuta dai citati documenti di prassi amministrativa), ritenere che l'ente impositore debba, per quanto gli compete, provvedere a "*liquidare*" i tributi maturati nella pendenza della procedura di prevenzione, emettendo il relativo avviso di accertamento soltanto dopo che essi siano divenuti esigibili e sia stato individuato definitivamente il debitore, evitando attività di controllo fiscale sicuramente inutile per il periodo della amministrazione giudiziaria (come è stato evidenziato in dottrina, sottolineando peraltro l'importanza, a tal fine, dell'informazione agli enti impositori circa i provvedimenti emessi dal giudice della prevenzione ed aventi riflessi sui tributi dovuti dal contribuente).

**2.4** La conclusione raggiunta, peraltro, appare in linea anche con il principio costituzionale di buon andamento della pubblica amministrazione di cui all'art. 97, comma 2, Cost., evitando che venga compiuta dall'amministrazione finanziaria un'attività di accertamento tributario nei confronti di un soggetto legittimato passivo che sarà soltanto in seguito individuato in via definitiva, per quanto con effetto *ex tunc*.

**2.5** Dunque, l'esercizio del potere impositivo in relazione ai presupposti insorti in epoca successiva all'adozione della misura di prevenzione era inibito dall'inesigibilità temporanea *pro parte* del credito tributario.

**3.** Nonostante la conformità del dispositivo ai principi enunciati, quindi, la motivazione della sentenza impugnata deve essere corretta nei termini sopra specificati ai sensi dell'art. 384, comma 4, cod. proc. civ..

Infatti, il giudice di appello ha correttamente annullato l'atto impositivo nei limiti della parte di annualità posteriore all'applicazione della misura di prevenzione, stante l'inesigibilità temporanea del tributo durante la pendenza del sequestro, ma ha erroneamente giustificato tale decisione col riconoscimento al giudice ordinario della cognizione esclusiva sulle pretese tributarie maturate sia in epoca anteriore che in epoca posteriore all'applicazione della misura di prevenzione, sul presupposto che gli artt. 57 ss. del D.L.vo 6 settembre 2011 n. 159 troverebbero i loro antecedenti storici negli artt. 92 ss. del R.D. 16 marzo 1942 n. 267.

Là dove la preclusione all'emanazione dell'atto impositivo consegue alla sospensione *ex lege* del pagamento di imposte, tasse e tributi, non escludendo l'eventuale competenza del giudice tributario a pronunciarsi sulla relativa illegittimità.

**4.** Alla stregua delle suesposte argomentazioni, dunque, valutandosi l'infondatezza dei motivi rispettivamente dedotti, si devono rigettare sia il ricorso principale che il ricorso incidentale.

**5.** La reciproca soccombenza delle parti e la particolare complessità delle questioni giustificano la compensazione delle spese giudiziali.

#### **P.Q.M.**

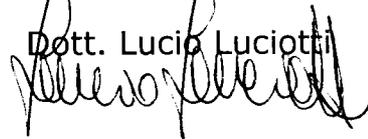
La Corte rigetta il ricorso principale ed il ricorso incidentale; compensa le spese giudiziali; dà atto, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del D.P.R. 30 maggio 2002 n. 115, della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del

ricorrente principale e della ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale e per il ricorso incidentale, a norma del comma 1-*bis* dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso a Roma nell'adunanza camerale del 14 dicembre 2021.

IL PRESIDENTE

Dott. Lucio Luciotti



DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
03 FEB 2022



IL CANCELLIERE ESPERTO  
Margherita Occhipinti

