

Le sanzioni.

Il nuovo sistema sanzionatorio introdotto dai decreti legislativi nn. 471, 472 e 473 del 1997, che è entrato in vigore il 1° aprile 1998, prevede, quali accessori del credito principale per i tributi, soltanto le sanzioni amministrative e gli interessi.

Di fatto, quindi, le sanzioni amministrative sostituiscono le precedenti soprattasse e pene pecuniarie, contemplate dalle abrogate norme tributarie e, solo nei casi espressamente previsti delle singole leggi, potranno essere irrogate anche sanzioni accessorie, aventi contenuto interdittivo.

Fino all'entrata in vigore della legge di riforma del sistema sanzionatorio tributario, era molto dibattuto in dottrina ed in giurisprudenza il problema della qualificazione della soprattassa e delle pene pecuniarie, e tale problema veniva sollevato proprio in ragione della riconoscibilità o meno del medesimo privilegio del tributo a tali accessori del tributo stesso.

In sintesi, una parte della dottrina ravvisava nella soprattassa e nelle pene pecuniarie la stessa natura dell'imposta (o, perlomeno, l'identità di causa) ed era, quindi, orientata a riconoscere loro privilegio in applicazione del presunto principio "*accessorium sequitur principale*". Al contrario, altra parte della dottrina tendeva a sottolineare le caratteristiche sanzionatorie e la funzione affittiva proprie delle soprattasse e delle pene pecuniarie, osteggiando quindi la teoria dell'identica natura e disciplina, e facendone quindi derivare una disciplina autonoma e, ove la legge taceva, la natura chirografaria di tale credito⁽³⁹⁾.

Su quest'ultima posizione si era attestata anche la giurisprudenza, /
In tema di *esclusione* del privilegio per l'importo delle *sanzioni*, si erano pronunziate anche le Sezioni Unite della Suprema Corte, le quali avevano chiarito che «il privilegio sui mobili del debitore, accordato ai crediti dello Stato per imposta sul reddito delle persone fisiche dall'art. 2752, co. 1, c.c. (sostituito dall'art. 3, l. 29 luglio 1975 n. 426) — non suscettibile di applicazione analogica, data l'eccezionalità delle norme istitutive delle cause di prelazione, — mentre si estende agli interessi, ai sensi dell'art. 2749 c.c. e all'indennità di mora, che assolve alla medesima funzione risarcitoria degli interessi, non si estende, invece, in mancanza di espresso previsione normativa (contenuta per contro nel comma 3 del citato art. 2752 c.c. relativamente all'Iva e nella normativa in materia di Invim, di cui al d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 643) alle soprattasse per omesso pagamento dell'Irpef, che hanno natura non risarcitoria, ma affittiva, essendo esplicitamente annoverate fra le sanzioni a carico del contribuente»⁽³⁹⁾.

Va opportunamente rilevato che l'art. 23, co. 37, d.l. 6 luglio 2011, n. 98 (convertito nella l. 15 luglio 2011, n. 111) ha modificato il comma 1 dell'art. 2752 stabilendo che: «hanno privilegio generale sui mobili del debitore i crediti dello Stato per le imposte e le sanzioni dovute secondo le norme in materia d'imposta sul reddito delle persone fisiche, imposta sui redditi delle persone giuridiche, imposta sul reddito delle società, imposta regionale sulle attività produttive ed imposta locale sui redditi».

Quindi, il novellato art. 2752, co. 1, c.c.:

a) attribuisce il privilegio generale mobiliare ai crediti per le suddette imposte maturati anche prima dell'entrata in vigore del suddetto decreto legge;

b) estende il privilegio alle sanzioni.

Poiché non è stato novellato l'ultimo comma dall'art. 2752 c.c., ne consegue che il credito per sanzioni relative ai tributi locali ivi contemplati, continua ad essere ammesso al passivo in via chirografaria.

Gli interessi.

Il d.p.r. n. 602/1973 prevede le seguenti categorie di interessi:

① l'art. 20 (come sostituito dall'art. 8, d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, e poi modificato dall'art. 1, d.lgs. 17 agosto 1999, n. 326) stabilisce che «sulle imposte o sulle maggiori imposte dovute in base alla liquidazione ed al controllo formale delle dichiarazioni o all'accertamento d'ufficio, si applicano, a partire dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento e fino alla data di consegna al concessionario dei ruoli nei quali tali imposte sono iscritte, gli interessi al tasso del ~~2,75~~ per cento annuo». 5%

② l'art. 21, d.p.r. n. 602/1973 (come sostituito, quanto al primo comma, dall'art. 9, d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46), rubricato «Interessi per dilazione di pagamento», dispone che «sulle somme il cui pagamento è stato rateizzato o sospeso ai sensi dell'art. 19 comma 1, si applicano gli interessi al tasso del 4 per cento annuo.»

L'ammontare degli interessi dovuti è determinato nel provvedimento con il quale viene accordata la prolungata rateazione dell'imposta ed è riscosso unitamente all'imposta alle scadenze stabilite.

I privilegi generali e speciali che assistono le imposte sui redditi sono estesi a tutto il periodo per il quale la rateazione è prolungata e riguardano anche gli interessi previsti dall'art. 20 e dal presente articolo ».

Con riferimento, poi, alla decorrenza degli interessi per dilazione di pagamento, si deve ritenere che questi debbano essere applicati dalla data di scadenza del termine di pagamento, se l'istanza di dilazione è stata presentata prima di tale data, e dalla data di presentazione dell'istanza di dilazione, in tutti casi in cui quest'ultima data sia successiva alla data di scadenza del termine pagamento;

1) Gli interessi di mora

(art. 30 del regolamento DPR 602/73 ^{calcolo che} ✓ LL decreto inutilmente)

te il termine previsto dall'art. 25, comma 2°, ovvero sessanta giorni, dalla notificazione della cartella, contenente l'intimazione ad adempiere, sulle somme iscritte a ruolo, alla data del pagamento, si applicano gli interessi di mora al tasso determinato annualmente dal Ministero delle Finanze con riguardo alla media dei tassi bancari attivi».

Gli interessi di mora conseguono così al mancato pagamento del tributo nel termine stabilito dalla legge, indipendentemente da ogni vicenda successiva del rapporto tributario.

L'articolo 7, commi 2 *sexies* e 2 *septies*, della L. 106/11 ha recentemente modificato la disciplina degli interessi di mora.

In particolare il comma 2 *sexies* della disposizione in commento modifica l'articolo 30, comma 1, del D.P.R. 602/1973, relativo all'applicazione degli interessi di mora dovuti dal debitore decorso inutilmente il termine di 60 giorni dalla notificazione della cartella di pagamento, escludendo espressamente che gli stessi possano essere calcolati anche sulle sanzioni pecuniarie tributarie e sugli interessi iscritti a ruolo.

Differenza e giurisprudenza distinguono.
ben!

A) interessi di mora maturati su tributi
interessi in ruolo foranti prima della decise-
zione del fallimento del contribuente che non
ha pagato l'imposta

B) ed interessi di mora su renditi formati
dopo tale decisione

Nel primo caso, gli interessi di mora:

a) devono ritenersi senz'altro dovuti (e quindi devono essere ammessi al passivo fallimentare), dal momento che «qui non si tratta più di stabilire se il curatore sia tenuto o non al pagamento dell'imposta, perché, nella fattispecie ora in esame, questa era già iscritta a ruolo prima della dichiarazione di fallimento ed il contribuente, poi fallito, non avendo adempiuto, è tenuto al pagamento degli interessi previsti dalla legge»;

b) a norma dell'art. 30, d.p.r. 603/73, gli interessi di mora maturano «sulle somme iscritte a ruolo», senza alcuna ulteriore specificazione, cioè sull'intero carico iscritto a ruolo, e quindi non solo sul tributo inevaso, ma anche sugli interessi e sulle sanzioni.

c) decorrono dalla data di notifica della cartella di pagamento sino alla data della sentenza dichiarativa di fallimento, arrestandosi da tale secondo momento la mora e decorrendo l'interesse legale sui soli crediti privilegiati ai sensi dell'art. 2749 c.c. (41);

Applicando tali principi agli interessi moratori in campo tributario, devono quindi essere ammessi al passivo (42):

1) in privilegio, con lo stesso grado dei crediti per capitale, gli interessi di mora (al tasso previsto dalle norme tributarie) maturati per l'anno in corso alla data del fallimento e nell'anno precedente (ferma restando però la collocazione chirografaria per gli interessi maturati nel periodo anteriore all'anno precedente al fallimento, dal momento in cui il credito è diventato liquido ed esigibile). Per "*anno in corso*" deve intendersi non come anno solare, bensì come arco di tempo della durata di dodici mesi, il cui inizio corrisponde a quello del debito di interessi (43). Secondo la giurisprudenza di legittimità, la rivalutazione monetaria opera solo fino alla data di apertura della procedura concorsuale e non per il tempo successivo (47), tenuto conto che, per questo periodo, non è configurabile un inadempimento colposo del debitore;

2) in privilegio, con lo stesso grado dei crediti per capitale, gli interessi al tasso legale maturati successivamente alla data di dichiarazione del fallimento fino alla vendita dei beni gravati dal privilegio (in caso di interessi su crediti assistiti da privilegio speciale e non fino alla data del pagamento, come stabilito dalla normativa tributaria), ovvero fino al deposito del piano di riparto nel quale il credito è, anche parzialmente, soddisfatto (in caso di interessi su crediti muniti di privilegio generale).

Quanto al *tasso legale* di decorrenza degli interessi su crediti privilegiati nel corso del fallimento, l'opinione ormai consolidata reputa che il tasso legale è solo quello fissato dall'art. 1284, c.c., e non quello (diverso) eventualmente previsto da leggi speciali in materia tributaria

B) Quanta invece agli interessi di mora maturati su tributi iscritti a ruolo formati *dopo* la dichiarazione di fallimento del contribuente, alcune pronunce della giurisprudenza di merito ⁽⁴⁹⁾ e la dottrina ⁽⁵⁰⁾ ritengono che, in questo caso, il credito per interessi moratori *non* possa essere ammesso al passivo fallimentare, perché l'impossibilità per il curatore di provvedere al pagamento dei crediti tributari, al di fuori delle ipotesi e delle procedure previste dalla legge fallimentare, libera il curatore medesimo da qualsiasi colpa, e la mancanza di colpa del curatore libera, a sua volta, la procedura dall'obbligo di pagamento dell'indennità di mora maturata successivamente alla dichiarazione di fallimento, oggi sostituita dagli interessi semestrali di mora.

In luogo degli interessi di mora potranno essere ammessi al passivo, in questo caso, i soli interessi legali maturati successivamente alla data di dichiarazione dei fallimento fino alla vendita dei beni ai sensi di quanto disposto dall'art. 2749, co. 2, c.c. ⁽⁵¹⁾.

Compensi e le spese dell'agente della riscossione.

Il quadro normativo di riferimento.

Per l'attività di riscossione svolta dal concessionario (ora agente della riscossione), la legge attribuisce a quest'ultimo una remunerazione, che comprende un compenso sulle somme iscritte a ruolo, un rimborso delle spese di notifica della cartella, ed un rimborso per le «*spese relative alle procedure esecutive*».

La disciplina dell'aggio è contenuta nell'art. 17, d.lgs. 13 aprile 1999, n. 112, successivamente modificato dall'art. 32, l. 28 gennaio 2009, n. 2 che ha convertito, con modificazione, il d.l. 29 novembre 2008, n. 185.

Del rimborso delle «*spese di notifica della cartella di pagamento*» si occupa invece il comma 7-ter dell'art. 17 (aggiunto dall'art. 3, d.lgs. 27 aprile 2001 n. 193, e poi così modificato dal comma 3 dell'art. 2, d.l. 3 ottobre 2006, n. 262), il quale stabilisce che tali spese «*sono a carico del debitore nella misura di euro 5,88; tale importo può essere aggiornato con decreto del Ministero delle Finanze. Nei casi di cui al comma 6, lettera a), sono a carico dell'ente creditore le spese vive di notifica della stessa cartella di pagamento*».

L'art. 29, co. 1, lett. f), d.l. n. 78/2010 (che, come abbiamo visto ha concentrato la riscossione nell'avviso di accertamento) pone l'aggio solo e sempre a carico del contribuente ed in misura integrale.

In passato si è vivacemente disputato se ed in quali limiti i crediti per aggio e spese potessero essere ammessi al passivo del fallimento del contribuente.

nel caso di fallimento del contribuente,
se l'agente della cartella presenta domanda
di ammissione anche del suo credito per

"appio" ~~della~~ i problemi che si pongono
al carente (primo) ed al pubblica delegato (pm)
sono i seguenti:

1) se tale credito abbia o non essere am-
messo al passivo del fallimento; e per prende

il "importo";

(in caso di

2) se l'ammissione, il credito per appio 12
prelegato o derogatorio.

Se l'agente ha proceduto alla cartella per
della dichiarazione di fallimento del contribuente,
il suo credito per appio è più maturo e,
quando, se non è stato pagato, ha diritto al
passivo nell'importo finito istruito dal DM

21 novembre 2000, non apparendo emergere
profili di incompatibilità nel contenuto della
bella, valutati nella prospettiva dell'eccesso
di potere.

Se alla data del fallimento l'agente non ha attivato il procedimento di recupero dei crediti iscritti a ruolo, si discute se, in caso di difetto di domanda di ammissione temporanea o tardiva di tale credito, l'insorgenza dell'agente debba o non essere ammessa al passivo.

Una corrente di pensiero nega l'ammissione ritenendo che manca la "condotta causale" di tale credito, rappresentata dall'attivazione del procedimento di recupero.

Per l'ammissione si formula, alla esortazione del pensiero cui aderisce Cass. 1 marzo 2010 n. 4681 che ora argomenta! (ovvero)

« Considerato che la disciplina della domanda di ammissione al passivo fallimentare è contenuta nei medesimi testi normativi che disciplinano l'esecuzione forzata e che prevedono il rimborso delle spese relative alle procedure esecutive, che la procedura concorsuale assolve nei confronti della massa dei creditori la medesima funzione che la esecuzione su singoli beni del debitore assolve nei confronti di un singolo o più creditori, non può ritenersi in alcun modo giustificato un diverso trattamento per il rimborso delle spese che il concessionario incontra per il recupero della somma iscritta a ruolo promuovendo un'azione esecutiva e di quelle che incontra per l'ammissione al passivo di un fallimento, che, come detto, può fondatamente ritenersi un'esecuzione generale sull'intero patrimonio del debitore. »

Va considerato, altresì, che il D. Lgs. n. 112 del 1999, art. 17, comma 6, si riferisce in generale alle "procedure esecutive", che la Legge Delega n. 337 del 1998, art. 1, comma 1, nell'indicare i principi ed i criteri da osservare nell'emanazione del decreto legislativo relativo alla disciplina della riscossione, alla lett. e), relativa alla previsione di un sistema di compensi per la riscossione, fa riferimento, tra l'altro, al rimborso delle spese dovute da soggetti sottoposti a procedure concorsuali.

Per tutte le suesposte considerazioni la disciplina relativa al rimborso delle spese relative alle procedure esecutive, di cui al su menzionato D. Lgs. n. 112 del 1999, art. 17, comma 6, e del relativo D.M. 21 novembre del 2000, deve ritenersi estensivamente applicabile anche alle procedure concorsuali, rientrando, peraltro, tale interpretazione nell'ambito della portata normativa della legge di delega»

E' disputato se il credito per appo produca o non del privilegio ex art. 54 e 2749 cc.

Tenendo conto dell'opinione, offerta per quella che riconosce il debito privilegiato, ritenendo però che, peraltro la domanda di ammissione comprenda una pluralità di crediti tributari di grado diverso, il problema deve procedere alla classificazione del credito per "appo", al grado di privilegio del credito di uniponte privilegiato, forse più esattamente, in un'unica percentuale rispetto ai crediti privilegiati e che rappresenta un'unica ed omogenea.