I particolari di una specifica disciplina applicativa

L'ICI è dovuta anche in caso di fallimento

di Bruno Battagliola

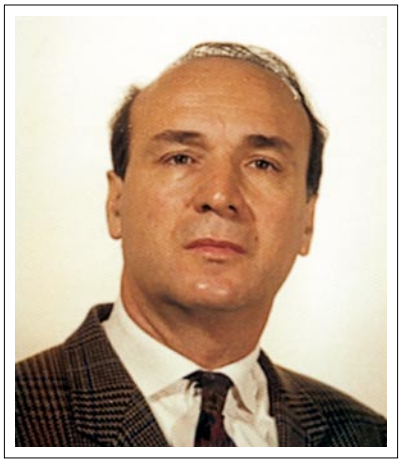
I tributi comunali possono trovare nel fallimento, ma non sempre, una specifica disciplina applicativa, a seconda del tipo di tributo comunale. Compito del presente scritto è quello di porre in evidenza le eventuali particolarità che riguardano l'ICI nel caso di fallimento, liquidazione coatta amministrativa e di amministrazione straordinaria. Come si vedrà in seguito in presenza della attrazione dell'immobile nella procedura concorsuale si medichino alcuni aspetti della disciplina tributaria ma non tutti.

Si vogliono porre in evidenza, alla luce della giurisprudenza in materia, gli aspetti più qualificanti del rapporto tributario onde porre le basi del rapporto giuridico in modo il più trasparente possibile onde evitare responsabilità in capo all'organo esecutivo della procedura.

Infatti, l'imposta comunale sugli immobili è l'unico tributo comunale che direttamente detta regole particolari nel caso di fallimento, di liquidazione coatta amministrativa e per l'amministrazione straordinaria e ciò per il richiamo operato dall'articolo 36 del D.Lgs.n.270 del 1999. Il comma 6 dell'articolo 10 del decreto legislativo n. 504/92 così dispone:

"2. Per gli immobili compresi nel fallimento o nella liquidazione coatta amministrativa l'imposta è dovuta per ciascun anno di possesso rientrante nel periodo di durata del procedimento ed è prelevata, nel complessivo ammontare, sul prezzo ricavato dalla vendita. Il versamento dell'imposta deve essere effettuato entro il termine di tre mesi dalla data in cui il prezzo è stato incassato; entro lo stesso termine deve essere presentata la dichiarazione".

A ben vedere tale disciplina particolare concerne unicamente l'obbligazione tributaria afferente il periodo intercorrente fra la data di apertura del fallimento e la data del decreto di aggiudicazione dell'immobile, mentre per il periodo antecedente, come vedremo in seguito, valgono le regole generali.



Bruno Battagliola

Le questioni più importanti che cercheremo di approfondire sono le seguenti:

1. sussistenza o meno dell'obbligo di dichiarazione dell'apertura della procedura concorsuale al Comune ove sono ubicati gli immobili fallimentari da parte del curatore;
2. individuazione del termine finale di dichiarazione e di versamento dell'imposta dovuta nel periodo fallimentare;
3. modalità di quantificazione della base imponibile nel periodo fallimentare;
4. obbligo di pagamento dell'ICI nel periodo fallimentare, nel caso in cui l'immobile sia restituito al fallito od al liquidato coattivamente per esubero dell'attivo rispetto al passivo;
5. natura del credito.

Sussistenza o meno dell'obbligo di dichiarazione dell'apertura della procedura concorsuale

Una dichiarazione iniziale al Comune soggetto attivo dell'immobile attratto nella procedura concorsuale non è di per sé obbligatoria, posto che la norma non prevede l'assolvimento di tale obbligo, né per il fatto che di per sé l'apertura del fallimento non incide, contrariamente agli altri tributi comunali, né sul presupposto impositivo, né sulla soggettività passiva.

Tuttavia, una comunicazione al Comune soggetto attivo dell'inizio della procedura concorsuale parrebbe opportuna, specie se si considera che in tale periodo trova momentanea sospensione per gli immobili attratti nella procedura concorsuale l'attività di liquidazione e di accertamento del Comune. Infatti, le obbligazioni tributarie ICI rimangono sospese e non sono dovute né sanzioni né interessi moratori.

Questi ultimi elementi invece ricominciano ad essere applicabili nel caso di omissioni o di violazioni commesse dal curatore in sede di dichiarazione e di versamento del-

l'imposta dovuta per il periodo fallimentare, descritto dal citato comma 6 dell'articolo 10 del decreto legislativo 504/92.

Individuazione del termine finale di dichiarazione e di versamento dell'imposta dovuta nel periodo fallimentare

La non chiarissima dizione della norma in esame aveva suscitato, specie in sede di prima applicazione del tributo, perplessità in ordine alla individuazione del termine finale di dichiarazione e di versamento dell'imposta dovuta per il presente periodo. In estrema sintesi, due sembravano le possibili interpretazioni:

a) se la dichiarazione dovesse essere presentata entro tre mesi dal versamento del prezzo da parte dell'aggiudicatario;
b) se la dichiarazione dovesse essere presentata entro tre mesi dalla data del decreto di aggiudicazione.

Sul quesito non sembrano ora più sussistere dubbi, avendo avvalorato la giurisprudenza quale termine di tale adempimento quello indicato al punto b).

La vendita all'incanto si perfeziona con il decreto del giudice dell'esecuzione previsto dall'art. 586 c.p.c.. Pertanto, ad essa è applicabile l'imposta di registro secondo l'aliquota vigente a tale data (Comm. trib. centr., sez. XVI, 6 dicembre 1979, n. 2583). In modo conforme si è espressa la *Corte di Cassazione Sezione V* Sentenza del 01/09/2004 n. 17636.

Nel caso di pagamento rateizzato del prezzo da parte dell'aggiudicatario potremmo avere un'unica dichiarazione, ma versamenti d'imposta rapportati, anche per quanto concerne il termine trimestrale, alle singole rate di versamento. Qualora l'aggiudicazione avvenga per lotti, avremo più dichiarazioni aventi autonomia specifica e logicamente distinti versamenti.

Modalità di quantificazione della base imponibile nel periodo fallimentare

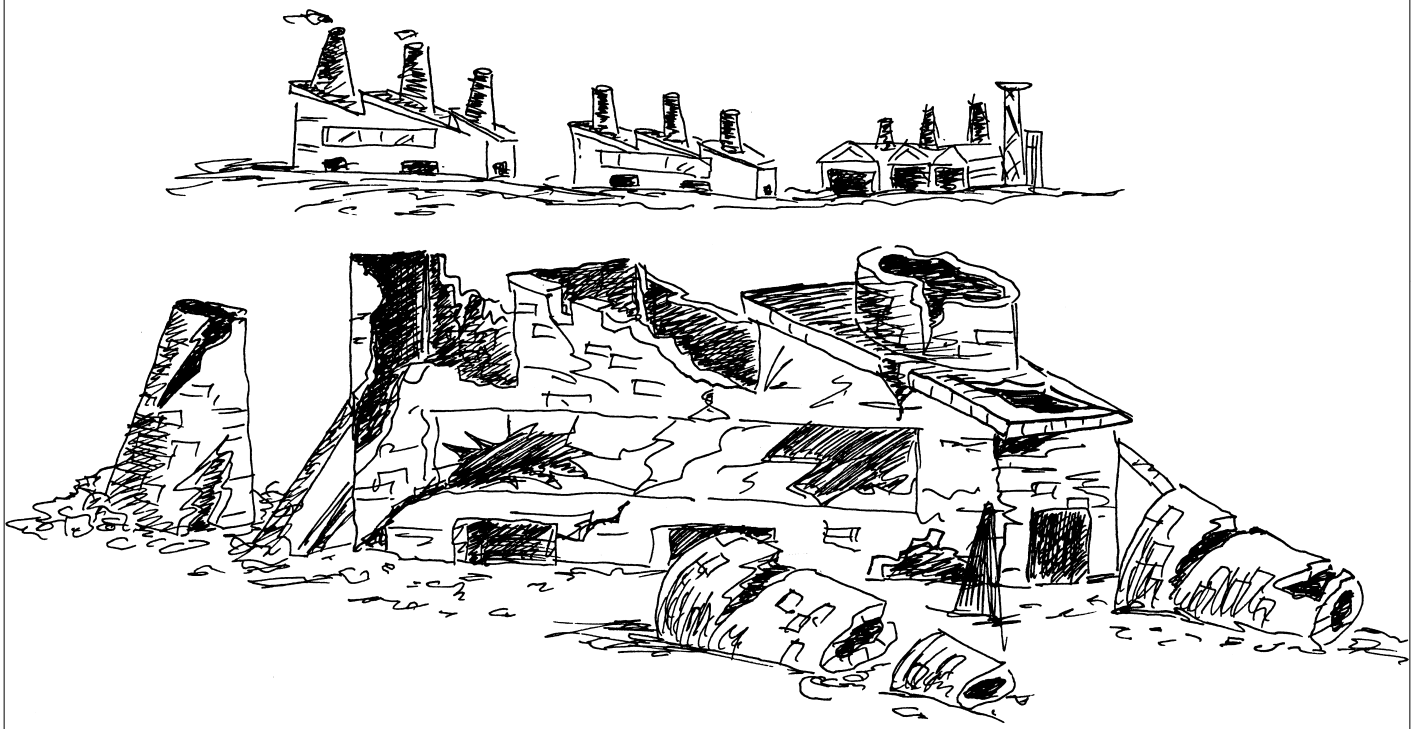
Come precisato al punto precedente, pur nella unicità di dichiarazione e di versamento per l'intero periodo della procedura, la base imponibile può variare per ogni singola annualità, sulla base dei principi generali previsti per le varie fattispecie dall'articolo 5 del D.Lgs.n.504/92.

In sintesi, l'obbligazione tributaria complessiva non deve essere determinata sulla base del prezzo di aggiudicazione, essendo questo, casomai, rilevante per le sole aree edificabili e solo per l'ultimo periodo impositivo, ma non per le precedenti annualità comprese nel periodo fallimentare di riferimento.

Su tale interpretazione si mostra concorde la giurisprudenza conso-

lidata più recente. In sintesi, dalle massime ricavabili dalle sentenze sotto riportate pare chiaro che, in assenza di una norma speciale che consenta di far riferimento per gli immobili compresi nel fallimento a criteri particolari, quali il prezzo di aggiudicazione, si deve far riferimento ai principi generali dettati dal sopra citato articolo 5, a seconde se trattasi di fabbricato (commi 2, 3, 4), di area edificabile (comma 5) oppure di fabbricato in fase di ristrutturazione (comma 6) o di terreno agricolo (comma 7). In senso conforme si è espressa la Commissione trib. reg. Milano, 9 giugno 2003, n. 137 e recente sentenza della Corte di Cassazione, di cui si riporta la massima:
"Per i fabbricati iscritti in catasto il valore imponibile, ai fini della imposta comunale sugli immobili, è, in via esclusiva, quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al primo gennaio dell'anno di imposizione, i moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti. Deve escludersi, pertanto, che il criterio di determinazione della base imponibile fondato sulla rendita catastale dell'immobile costituisca un criterio secondario, al quale ricorrere in assenza di altri valori certi di riferimento, maggiormente idonei per la determinazione del valore generale del cespite da tassare".
Cassazione civile, sez. trib., 23 marzo 2005, n. 6314
In estrema sintesi, per l'intero periodo in argomento la base imponibile degli immobili è determinata annualmente o per periodi di tempo inferiori ragguagliati a mese, computando come mese il possesso protratto almeno quindici giorni, così come previsto dal comma 1 dell'articolo 10 del D.Lgs. n. 504/92, con riferimento ai valori così determinati, esistenti alla data del primo gennaio di ciascun anno:

1. *fabbricati muniti di rendita catastale:* la base imponibile del periodo è commisurata alla rendita catastale capitalizzata, aumentata del 5 per cento a decorrere dall'1.1.1997 (comma 2 dell'articolo 5);
2. *fabbricati del gruppo D, sprovvisti di rendita catastale:* la base imponibile del periodo è commisurata sulla base del valore contabile esistente alla data del primo gennaio di ciascun anno, rivalutata ogni anno sulla base dei coefficienti di rivalutazione annualmente stabiliti dal Ministero delle Finanze (comma 3 dell'articolo 5). I valori contabili sono valutati al lordo delle quote di ammortamento e la rivalutazione dovrà riguardare sia i costi incrementativi che le eventuali rivalutazioni operate dall'impresa (vedasi circolare n. 20/E in tema di ISI a cui il presente criterio fa espresso riferimento). L'attribuzione della rendita catastale sia da parte dell'Ufficio del Territorio che per autoattribuzione da parte della procedura mediante il procedimento DOCFA ha efficacia solo successiva e non retroattiva. Per il periodo pregresso, quindi, non sono legittimi né recuperi da parte del Comune nel caso in cui la rendita catastale risulti maggiore del valore contabile così determinato né rimborsi nel caso opposto (Risoluzione ministeriale n. 27/E del 1998);



3. *fabbricati diversi dal gruppo D, sprovvisti di rendita catastale:* la base imponibile è costituita dalla rendita catastale presunta (comma 4 dell'articolo 5). Tuttavia, la rendita catastale iscritta in catasto (in atti) entro il 31.10.1999 assume efficacia retroattiva, pur non applicandosi né sanzioni né interessi moratori, così come previsto dall'articolo 74 della legge n. 342 del 2000 e come confermato dalla Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza 22 marzo-23 luglio 2004 n. 13844;
4. *aree edificabili:* valore venale, determinato avendo riguardo alla zona territoriale dell'anno di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato (si ricorda che la Corte di Cassazione con sentenza n.14148 del 24 settembre 2003 ha affermato che la determinazione del valore venale degli immobili ai fini ICI deve ritenersi coincidente con il prezzo di vendita dell'asta immobiliare: comma 5 dell'articolo 5);
5. *fabbricato in corso di demolizione ricostruzione:* la base imponibile è determinata durante il periodo di esecuzione dei lavori conformemente ai criteri dettati dal precedente comma (comma 6 dell'articolo 5);
6. *terreni agricoli:* reddito dominicale dell'anno di imposizione moltiplicato per 75 e rivalutato del 25 per cento a decorrere dal 1° gennaio 1997 (comma 7 dell'articolo 5).

Obbligo di pagamento dell'ICI nel periodo fallimentare, nel caso in cui l'immobile sia restituito al fallito od al liquidato coattivamente per esubero dell'attivo rispetto al passivo

Nel caso di restituzione al fallito dell'immobile da parte della procedura fallimentare, per esubero dell'attivo, si pone la questione se per il periodo fallimentare l'ICI sia dovuta dall'imprenditore oppure dal procedimento, così che il curatore od il liquidatore, prima della restituzione debba corrispondere l'ICI, presentando l'apposita dichiarazione. Al riguardo interessante è il parere espresso dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sezione staccata di Brescia, Sezione 63 con sentenza n. 260/63/03 del 15.12.03 che nel caso di ritorno in bonis il fallito è tenuto al pagamento dell'ICI, anche se, come detto in precedenza, sarebbe bene che sia il curatore con i mezzi messi a disposizione della procedura onde evitare qualsiasi responsabilità.

Natura del credito nel periodo fallimentare

Dalla dizione letterale del comma 6 dell'articolo 10 del D.Lgs.n.504/92, con il quale si precisa che l'ICI dovuta per ciascun anno di possesso *è prelevata nel complessivo ammontare sul prezzo ricavato dalla vendita*, la dottrina ritiene che in tale periodo il debito d'imposta rientri a pieno titolo nel più ampio genus dei debiti di massa di cui all'articolo 111, n. 1, della legge fallimentare, e come tale deve essere soddisfatto in prededuzione al di fuori del concorso, con assoluta precedenza rispetto a qualsiasi altro creditore anche se munito di cause legittime di prelazione (*sul punto vedasi Brighenti, Adempimenti tributari e responsabilità del curatore fallimentare, Torino 1996, 199 e Luccardi, Gli adempimenti fiscali del curatore fallimentare, Milano, 1999,99*).

In definitiva, il curatore od il liquidatore, prima di riversare il prezzo di vendita nell'attivo fallimentare dovranno corrispondere l'ICI per detto periodo, versando nell'attivo solo la somma residuale. Di contro, il soggetto aggiudicatario acquisirà la soggettività passiva dalla data del decreto di aggiudicazione, senza rispondere in alcun modo delle obbligazioni tributarie relative al precedente periodo le quali dovranno essere poste a carico del procedimento fallimentare.

Natura del credito dell'ICI per il periodo antecedente l'apertura del fallimento

Per il periodo antecedente l'apertura della procedura concorsuale, fallimento o liquidazione coatta amministrativa, il Comune gode di minor tutela rispetto al credito vantato ai sensi del comma 6 dell'articolo 10 del D.Lgs. n.504/92.

Per tale periodo la dottrina e la giurisprudenza, mentre concordano sulla applicazione del privilegio per gli altri tributi comunali (tassa occupazione, tassa rifiuti, imposta comunale sulla pubblicità), sono in disaccordo per quanto concerne l'imposta comunale sugli immobili, in virtù di una non chiara dizione dell'articolo 2752 del codice civile, la quale è rimasta immutata pur in presenza dell'evolversi della normativa riguardante i tributi comunali. Si deve tuttavia evidenziare che l'unica sentenza che non riconosce tale privilegio è del Tribunale di Padova, mentre favorevoli si sono mostrati i tribunali di Milano (sentenze del 2 ottobre 2000 e n. 5611 del 5 maggio 2004; il tribunale di Pescara con sentenza 15 giugno 2005: il tribunale di Firenze con la sentenza del 26 gennaio 2005; la Corte di Appello di Bologna con sentenza del 29 luglio 2004; il Tribunale di Torino con sentenza 33421 del 6 luglio 2004). In sintesi, le interpretazioni prevalenti portano a ritenere che anche l'ICI costituisca credito privilegiato quando è maturato nel periodo antecedente all'apertura del procedimento.

Bruno Battagliola
Dottore Commercialista