

ANDREA QUATTROCCHI

**VERSAMENTO E DICHIARAZIONE DELL'IMPOSTA  
COMUNALE SUGLI IMMOBILI IN RELAZIONE AD UN BENE  
COMPRESO NELLA PROCEDURA FALLIMENTARE**

Estratto da: **Diritto e Pratica Tributaria**  
Volume LXXVI - (2005) - N. 2



**CEDAM**

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2005

### **Versamento e dichiarazione dell'imposta comunale sugli immobili in relazione ad un bene compreso nella procedura fallimentare (\*)**

*Il termine trimestrale - di cui all'art. 10, 6° comma del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 - per il versamento e la presentazione della dichiarazione I.c.i. per un immobile compreso nel fallimento decorre dalla data del decreto di trasferimento dell'immobile emesso dal giudice delegato e non da quella in cui il prezzo del bene è stato versato dall'aggiudicatario.*

Cass., sez. trib. (pres. Saccucci, rel. Bielli), 1° settembre 2004, n. 17636, Comune di Martinsicuro c. S. s.p.a.

*(Omissis). - Svolgimento del processo. - Con avviso di liquidazione n. xxx del 25 agosto 1999, il Comune di Martinsicuro chiedeva al fallimento della s.p.a. S. il pagamento (oltre interessi per lire 3.759.603) della sanzione di lire 38,055 milioni (pari al 30% dell'imposta, corrispondente a lire 126,850 milioni) per tardivo versamento dell'I.c.i. (in quanto, effettuato il 22 gennaio 1999, oltre i tre mesi decorrenti dalla data di incasso del prezzo stabiliti dall'art. 10, 6° comma, del d.lgs. n. 504 del 1992), in relazione all'aggiudicazione, in data 9 febbraio 1998, a seguito di pubblico incanto, di tre lotti di terreno edificabile per il prezzo di lire 3.274 milioni (oltre iva), versato a saldo (nella misura di lire 2.309,900 milioni) il 19 marzo 1998 dall'aggiudicatario (il quale aveva già versato lire 1.311,480 milioni a titolo di cauzione ed acconto), con successivo decreto di trasferimento emesso il 26 ottobre 1998.*

Il fallimento impugnava l'avviso, deducendo la tempestività del versamento dell'I.c.i., perché effettuato in data 22 gennaio 1999, entro i tre mesi previsti dalla legge, tenuto conto che l'incasso del prezzo (indicated dall'art. 10, 6° comma, del d.lgs. n. 504 del 1992 quale data di decorrenza del termine), era avvenuto - dopo l'emissione dei decreti di trasferimento della proprietà dei lotti, in data 26 ottobre 1998 - solo a seguito dello svincolo del deposito cauzionale di lire 1.311,480 milioni, in data 28 ottobre 1998.

Il Comune resisteva, ribadendo che il termine trimestrale per il versamento dell'I.c.i. decorreva, nella specie, dal 19 marzo 1998.

Con sentenza n. 9/02/00 del 20 gennaio 2000, depositata il 10 febbraio 2000, la Commissione Tributaria Provinciale di Teramo, compensando tra le parti le spese di lite, accoglieva il ricorso proposto dal fallimento, ritenendo che il *dies a quo* del termine di versamento dell'I.c.i. decorresse dalla data del decreto di trasferimento dell'immobile venduto, con conseguente tempestività del versamento effettuato.

Il Comune impugnava tale decisione, ribadendo la legittimità dell'avviso di liquidazione. Il fallimento resisteva e proponeva appello incidentale in ordine alla pronuncia sulle spese di lite.

Con sentenza n. 145/02/01 del 4 giugno 2001, depositata il 23 luglio 2001 e notificata con plico postale spedito il 22 ottobre 2001 e ricevuto il 25 successivo, la Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo rigettava l'appello principale del Comune e l'appello incidentale del fallimento, confermando la sentenza impugnata e condannando il Comune al pagamento delle spese del grado di appello, liquidate in complessive lire 2,300 milioni (di cui lire 1,300 milioni per spese vive), oltre iva e CAP.

Il giudice regionale fondava la sua decisione sulle seguenti osservazioni: *a)* che per incasso del prezzo ricavato dalla vendita dell'immobile compreso nel fallimento deve intendersi (a meno di non incorrere in una «stridente» contraddizione con la norma) la disponibilità della somma per la procedura fallimentare, così che il termine per l'«unica» dichiarazione e per l'«unico» versamento dell'I.c.i. decorre dal decreto di trasferimento; *b)* che era temerario sostenere che nel termine trimestrale debba emettersi il decreto di trasferimento; *c)* che lo scopo dell'art. 10, 6° comma, del d.lgs. n. 504 del 1992 non è quello (sostenuto dall'ente impositore) di garantire il pronto recupero del credito tributario del Comune, ma solo quello di garantire a questo l'integrale riscossione dell'imposta sul prezzo della vendita, con prelazione; *d)* che la compensazione tra le parti delle spese di primo grado riposava su una discrezionale e motivata valutazione del primo giudice.

Con ricorso notificato con plico postale spedito il 17 dicembre 2001 e ricevuto il 20 successivo e depositato il 3 gennaio 2002, il Comune di Martinsicuro ricorre per cassazione avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale, articolando tre motivi.

Resiste con controricorso (notificato il 29 gennaio 2002 e depositato il 12 febbraio 2002) il fallimento della a.p.a. S.

Entrambe le parti illustrano con memoria le rispettive posizioni.

*Motivi della decisione.* – Per la loro connessione, è opportuno esaminare congiuntamente i motivi di ricorso.

Con il primo mezzo di impugnazione, il ricorrente si duole della violazione ed erronea applicazione degli artt. 108 della legge fallimentare e 586 c.p.c., in relazione agli artt. 487, 576, 585 e 632 c.p.c.

Per il Comune, il versamento del prezzo funge da condizione sospensiva del trasferimento del diritto reale sul bene all'aggiudicatario definitivo. Il d.lgs. n. 504 del 1992 farebbe, dunque, riferimento a tale versamento sia per la decorrenza del termine per il pagamento e la dichiarazione dell'I.c.i. relativa all'immobile compreso nel fallimento ed aggiudicato, sia per il venir meno della sospensione del pagamento dell'I.c.i. relativa alle precedenti annualità di possesso dell'immobile da parte del fallimento: in contrario non rileverebbe la facoltà, per il giudice delegato, di sospendere la vendita ai sensi degli artt. 108 della legge fallimentare e 586 c.p.c., posto che il termine di tre mesi dalla data di

versamento del prezzo sarebbe congruo anche per l'esercizio di tale facoltà.

Con il secondo mezzo, il Comune lamenta la violazione degli artt. 10 ed 1 del d.lgs. n. 504 del 1992, avendo il giudice di appello arbitrariamente sostituito al «verificarsi dell'incasso» del prezzo (previsto chiaramente dalla legge quale termine di decorrenza per il versamento dell'I.c.i.) il diverso evento della traslazione della proprietà del bene, senza tener conto che la normativa sull'I.c.i. aveva, sul punto, significativamente innovato rispetto alla disciplina dell'ilor (che, all'art. 18 del d.p.r. n. 42 del 1988, aveva stabilito il versamento dell'imposta entro un mese «dalla vendita»).

Con il terzo mezzo, il ricorrente censura l'«immotivazione» e l'illogicità della sentenza, oltre che «la violazione di legge sotto altro profilo», perché la Commissione regionale: a) avrebbe, in contrasto con la norma (menzionante solo l'«incasso» del prezzo), richiamato i criteri – diversi e non legislativamente fondati – di «utilizzabilità» e «disponibilità» della somma (rilevanti, se mai, nella successiva fase di riparto); b) avrebbe frainteso le argomentazioni dell'ente impositore, niente affatto incentrate su un diritto di prelazione sulla somma incassata a titolo di prezzo, ma dirette a sottolineare che la norma configurava il versamento del prezzo quale tale termine procedurale per la fine della sospensione dell'obbligo di versamento dell'imposta già maturata negli anni precedenti, probabilmente anche per ovviare alla eccessiva durata delle procedure esecutive immobiliari.

Il controricorrente oppone (chiedendo il rigetto del ricorso e la vittoria delle spese di lite, in considerazione di un'azione palesemente artificiosa e temeraria) che l'I.c.i., essendo commisurata al possesso dell'immobile da parte del fallimento, è dovuta, in unica soluzione, fino alla cessazione di tale possesso, cioè fino all'emissione del decreto di trasferimento. Di qui, la rilevanza della data di tale decreto (26 ottobre 1998) per la decorrenza del termine trimestrale fissato dalla legge per la dichiarazione ed il versamento dell'I.c.i., nella specie effettuati tempestivamente (il 22 gennaio 1999). Il fallimento sottolinea poi che, anche lessicalmente, altro è il versamento del prezzo di vendita da parte dell'aggiudicatario (19 marzo 1998), altro è l'incasso di tale prezzo (materialmente acquisito per intero dal curatore con lo svincolo della cauzione, in data 28 ottobre 1998, dopo il decreto di trasferimento del 26 ottobre 1998): per il controricorrente, la legge fisserebbe il *dies a quo* per gli adempimenti in discorso nella data dell'«incasso» del prezzo di vendita e non già nella data del «versamento» di esso (pena, tra l'altro, un vuoto impositivo a carico del comune per il periodo intercorrente tra tale versamento ed il decreto di trasferimento).

Nella sua memoria, il ricorrente eccepisce l'inammissibilità della deduzione dell'avversario circa la decorrenza del termine per il versamento dell'I.c.i. a far data dallo svincolo della cauzione, asseritamente disposto il 28 ottobre 1998: la questione non sarebbe stata oggetto di

esame nella fase di merito (in cui si sarebbe trattato solo del decreto di trasferimento) e non sarebbe stata perciò accertata la data di tale svincolo.

Il ricorso è infondato sotto ogni profilo e va rigettato.

La questione interpretativa sottoposta all'esame di questa Corte – in riferimento all'art. 10, 6° comma, del d.lgs. n. 504 del 1992 – attiene all'identificazione del *dies a quo* del termine di versamento dell'imposta e di presentazione della dichiarazione I.c.i. da parte del curatore fallimentare della società resistente: se, cioè, il termine decorra dalla data del versamento del prezzo da parte dell'aggiudicatario del bene immobile (come sostiene il comune ricorrente, che ne fa derivare, nella specie, la tardività degli adempimenti del curatore fallimentare e la legittimità delle sanzioni inflitte e degli interessi di mora conteggiati), ovvero dalla data del decreto di trasferimento dell'immobile, emesso dal giudice delegato (come sostiene la parte controricorrente, la quale prospetta anche, alternativamente, la tesi della decorrenza del termine dal provvedimento di svincolo della cauzione in conto prezzo emesso dal giudice delegato dopo il decreto di trasferimento). Il punto è rilevante, tenuto conto dell'aggiudicazione, in data 9 febbraio 1998, a seguito di pubblico incanto, degli immobili, per il prezzo di lire 3.274 milioni (oltre iva), versato a saldo (nella misura di lire 2.309,900 milioni) il 19 marzo 1998 dall'aggiudicatario (il quale aveva già versato lire 1.311,480 milioni a titolo di cauzione ed acconto), con successivo decreto di trasferimento emesso il 26 ottobre 1998 (con successivo svincolo del predetto deposito cauzionale in data 28 ottobre 1998, secondo quanto affermato dal controricorrente): il tutto a fronte del versamento dell'I.c.i., da parte del curatore del fallimento, in data 22 gennaio 1999, cioè entro tre mesi dalla data del decreto di trasferimento (e, *a fortiori*), del successivo provvedimento di svincolo della cauzione), ma oltre tre mesi dalla data del versamento del prezzo effettuato (a saldo) dall'aggiudicatario.

Al riguardo, questo Collegio ritiene che, in base alle comuni regole di interpretazione della disposizione in esame (l'art. 10, 6° comma, del d.lgs. n. 504 del 1992), il termine per il versamento dell'I.c.i. decorra dalla data del decreto di trasferimento dell'immobile aggiudicato.

L'art. 10, 6° comma, del d.lgs. n. 504 del 1992 stabilisce che, per gli immobili compresi nel fallimento (o nella liquidazione coatta amministrativa), l'I.c.i. è dovuta per ciascun anno di possesso (nel senso specifico attribuitogli dalla normativa sull'I.c.i.) rientrante nel periodo di durata del procedimento ed è prelevata, nel complessivo ammontare, sul prezzo ricavato dalla vendita: il termine per il versamento dell'imposta e per la presentazione della dichiarazione è di tre mesi dalla data in cui il prezzo è stato incassato.

Da tale disposizione si evince: *a*) che il periodo su cui va commisurata l'imposta è quello di permanenza dell'immobile nel possesso della procedura fallimentare; *b*) che, in deroga alla regola generale, il curatore del fallimento (od il commissario liquidatore) provvederà al versamento

dell'I.c.i. non già periodicamente, per ciascun anno solare, ma in unica soluzione, in relazione all'intero ammontare dovuto («complessivo ammontare»); c) che la somma corrispondente al complessivo ammontare dell'imposta è «prelevata» dal «prezzo ricavato dalla vendita» del bene; d) che il termine trimestrale per il versamento dell'imposta e per la presentazione della dichiarazione decorre «dalla data in cui il prezzo è stato incassato».

I rilievi *sub a)* e *sub b)* convergono nell'esigere la certezza dell'ammontare (complessivo) dell'imposta da corrispondere all'ente impositore (con versamento parimenti complessivo): di qui la necessità (ove si vogliano evitare incomprensibili ed illegittimi «vuoti» di imposta per il periodo intercorrente tra il versamento del prezzo da parte dell'aggiudicatario ed il decreto di trasferimento o si vogliano evitare arbitrarie ed inutili complicazioni burocratiche) che il versamento dell'I.c.i. presupponga il completamento del periodo di assoggettamento del fallimento all'I.c.i., in relazione all'immobile, periodo che viene meno solo con il decreto di trasferimento della proprietà del bene all'aggiudicatario.

La duplice *ratio* della norma è chiara: da un lato, consentire al curatore fallimentare di differire il pagamento dell'imposta maturatasi a carico della procedura fallimentare sino ai tre mesi successivi al momento in cui è possibile prelevarne il complessivo ammontare dal ricavato della vendita immobiliare; dall'altro, attribuire al Comune la possibilità di un effettivo soddisfacimento (in prededuzione) della pretesa tributaria, in relazione a quel singolo immobile assoggettato ad I.c.i., in quanto posseduto dal fallimento e per il periodo di durata di tale possesso.

Tali premesse confortano l'ulteriore conseguenza interpretativa che l'imposta va pagata con la somma resasi disponibile con la vendita del bene. La lettera della disposizione è univoca nell'esigere che l'ammontare dell'I.c.i. deve essere «prelevato» dal ricavato del prezzo di vendita: ciò vale a sottolineare che la somma sia «prelevabile» dal prezzo «ricavato» (v. *supra*, al punto c). Orbene, la somma versata dall'aggiudicatario non può considerarsi «prelevabile» dal curatore (nel senso indicato) prima del decreto di trasferimento del bene. Come è noto, i provvedimenti del giudice delegato al fallimento sono modificabili e revocabili (anche d'ufficio) fino al momento della loro esecuzione e, quindi, nel caso di provvedimenti preordinati alla liquidazione dell'attivo ed al trasferimento dei beni oggetto della liquidazione, fino quando non sia emesso il relativo decreto di trasferimento, al quale soltanto (e non anche, invece, al provvedimento di aggiudicazione) consegue l'effetto traslativo (v., *ex plurimis*, Cass., n. 4760 del 2002): ne deriva che, poiché il potere del giudice di sospendere la liquidazione dell'attivo e, in particolare, di sospendere la vendita (ai sensi del combinato disposto degli artt. 108 della l. fall. e 586 c.p.c., è esercitabile fino all'emissione del decreto di trasferimento (v., *ex multis*, Cass., n. 2701 e n. 6269 del 2003), fino a tale decreto (costituente titolo per la trascrizione, diversamente dal provvedimento di aggiu-

dicazione) la vendita non è perfezionata e, quindi, la somma pagata dall'aggiudicatario (che può vantare solo una posizione di aspettativa ad essere l'acquirente del bene) non è ancora «il prezzo ricavato dalla vendita» e non può essere «prelevata» come tale dal curatore.

Siffatte considerazioni danno conto, perciò (in riferimento al punto sopra indicato come *d*), dell'uso da parte del legislatore, al fine di individuare la decorrenza del termine per il versamento dell'I.c.i. da parte del curatore, della peculiare espressione «data in cui il prezzo è stato incassato»: come esattamente sottolineato dal controricorrente, la diversità lessicale tra «incasso» del prezzo da parte del fallimento, e «versamento» del prezzo da parte dell'aggiudicatario testimonia, in questa prospettiva, che nell'art. 10, 6° comma, del d.lgs. n. 504 del 1992 il legislatore ha inteso utilizzare la parola «incasso» nell'accezione di definitiva disponibilità (prelevabilità), da parte del curatore, del prezzo della vendita (già perfezionata con il decreto di trasferimento: prezzo, cioè, «ricavato» dalla vendita e non solo offerto e versato), differenziando l'ipotesi da quella del «versamento» del prezzo da parte dell'aggiudicatario (art. 585 c.p.c.), in vista di un non ancora avvenuto trasferimento del bene.

Tali rilievi cospirano tutti nell'indicare, univocamente, nella data di emissione del decreto di trasferimento dell'immobile (che presuppone il versamento del prezzo da parte dell'aggiudicatario: art. 586 c.p.c.) il *dies a quo* del termine trimestrale per il versamento e la dichiarazione dell'I.c.i. da parte del curatore fallimentare.

Le stesse considerazioni portano poi ad escludere (per quanto la questione, nella specie, non sia in concreto rilevante, dati gli importi e dato il rispetto del termine con riferimento già alla data del decreto di trasferimento) che possa venire in rilievo un provvedimento giudiziale di svincolo di una cauzione versata - anteriormente al decreto di trasferimento - (anche) in conto prezzo dall'aggiudicatario, ove tale provvedimento sia stato emesso successivamente al decreto di trasferimento. Ai fini del decorso del termine trimestrale, infatti, conta la giuridica «prelevabilità» del prezzo ricavato dalla vendita perfezionata con il decreto di trasferimento ed interamente pagato dall'aggiudicatario, non già il profilo meramente fattuale della materiale disponibilità (successivamente al decreto di trasferimento) dell'intera somma da parte del curatore: disponibilità legata a fattori casuali od alla diligenza del curatore (nel richiedere il dovuto provvedimento di svincolo) ovvero del giudice delegato (obbligato ad emetterlo), che non sono idonei ad orientare l'interpretazione della norma.

Il giudice di appello si è attenuto ai principi sopra esposti, con sentenza esaurientemente motivata, tanto da appalesare infondate le censure sollevate dal ricorrente.

La novità delle questioni induce a compensare integralmente tra le parti le spese di questa fase di giudizio.

P.Q.M. – La Corte rigetta il ricorso e compensa tra le parti le spese di questa fase di giudizio. (*Omissis*).

(\*) Anteriormente alla pronuncia della Suprema Corte qui annotata, la giurisprudenza non aveva avuto occasione – se non, come è evidente, nei primi gradi del medesimo giudizio – di occuparsi del *dies a quo* della decorrenza del termine di tre mesi per il versamento e la dichiarazione dell'I.c.i. in relazione ad un immobile compreso nel fallimento. La stessa Corte di Cassazione – come si legge all'interno della chiosa sulla compensazione delle spese – è conscia della novità delle questioni sottoposte alla sua decisione; il dettato normativo in apparenza cristallino svela, invero, una certa quale oscurità meritevole di approfondimento.

L'art. 10, 6° comma del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, assume toni apparentemente definitivi laddove testualmente dispone che «(...) 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».

La questione è stata dibattuta dai commentatori (1) nella consapevolezza che la seconda parte del sesto comma della norma andasse letta nel quadro complessivo dell'art. 10, coordinando i termini per il versamento e la dichiarazione I.c.i. con i presupposti in base ai quali la curatela è soggetto passivo dell'imposta in oggetto. Orbene, la sentenza in rassegna dimostra che la necessità di collegare il decreto I.c.i. con le norme in materia di fallimento e, per il richiamo operato da queste ultime, con le norme sulla vendita con incanto dettate dal codice di procedure civile, non solo costituisce la corretta cornice del problema, ma è l'unica via utile per un chiarimento risolutivo circa il *dies a quo* per il versamento e la dichiarazione dell'imposta.

I giudici della Suprema Corte hanno ritenuto necessario muovere il ragionamento sul termine dai presupposti che la legge richiede affinché la curatela fallimentare divenga soggetto passivo I.c.i.: il possesso dell'immobile. In effetti non va trascurato che l'art. 10, 6° comma, introduce un regime particolare per l'immobile compreso nel fallimento, proprio per l'essere, il bene, oggetto di una procedura concorsuale, nella quale rilevano profili pubblicistici di tutela delle ragioni creditorie. Di talché, non solo la norma postula un'attività del curatore, ma, in deroga alla regola generale della periodicità dell'imposizione, «l'imposta è dovuta per ciascun anno di possesso rientrando nel periodo di durata del procedimento ed è prelevata, nel complessivo ammontare, sul prezzo

(1) Sul tema sono intervenuti, Brighenti, *L'ICI nel fallimento*, in *Boll. trib.*, 1993, 1126; Sollini, *L'imposta comunale sugli immobili ed il fallimento*, in *Fisco*, 1993, 11007; Stasi, *Imposta comunale sugli immobili*, in *Fallimento*, 1993, 569; Parodi, *Curatori fallimentari, problematiche I.L.O.R. e I.C.I. afferenti gli immobili compresi nel fallimento*, in *Impresa c.i.*, 1993, 2713; Randazzo, *I.C.I. e fallimento: questioni controverse*, in *Corr. trib.*, 1993, 2905; Apice, *L'I.C.I. e l'I.N.V.I.M. del curatore fallimentare*, in *Fisco*, 1994, 11639; Pistone, *Imposta comunale sugli immobili. Adempimenti del curatore fallimentare*, in *Corr. trib.*, 1994, 1302; Greco, *L'I.C.I. nel fallimento e nella liquidazione coatta amministrativa*, in *Boll. trib.*, 1995, 1639; Marini, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000, 101; cenni anche in Del Federico, *Fallimento e natura del credito ICI vantato dal Comune impositore*, in *Fisco*, 2004, 5999.



ricavato dalla vendita». Le conseguenze della previsione si apprezzano anche in relazione alla posizione del soggetto titolare del bene immobile, l'imprenditore fallito, che pur non essendo spogliato del proprio diritto di proprietà per il solo fatto della sussistenza della procedura – cosicché, in astratto, passibile di essere considerato soggetto passivo d'imposta – viene, in virtù della disposizione, «sospeso» dall'adempimento del tributo, cui è soggetta, per la durata del procedimento, la curatela. Ed è proprio per tale ragione, come affermato in giurisprudenza (2), che il soggetto fallito non è legittimato a ricevere la notifica del relativo avviso di accertamento.

La questione che si presenta più spinosa alla lettura dell'interprete – e su cui la Suprema Corte di Cassazione si è pronunciata con chiarezza – attiene ai profili di contraddizione che scaturiscono dalla previsione di far decorrere il termine per la dichiarazione ed il versamento dell'imposta dalla data in cui il prezzo è stato incassato, con il summenzionato presupposto del possesso rientrante nella durata del procedimento. Il problema si pone, come noto, in ragione del dettato normativo dell'art. 586 c.p.c. richiamato dall'art. 108 della legge fallimentare (3) per disciplinare le modalità della vendita degli immobili.

La norma procedurale, invero, attribuisce al *giudice dell'esecuzione* – nel caso del fallimento interviene il *giudice delegato* – il potere di sospendere la vendita (4) quando si ritenga che il prezzo sia inferiore a quello giusto, nonostante il versamento sia già stato effettuato e quindi «incassato»; allo stesso tempo la norma prevede che il giudice debba pronunciare decreto con quale si trasferisce all'aggiudicatario il bene espropriato. Ragionando in termini esclusivamente procedurali – e nei limiti in cui sia possibile approfondire tali aspetti in questa sede – la disposizione parrebbe statuire che, seppure il prezzo

(2) È quanto affermato dalla Comm. trib. prov. Salerno, 6 settembre 2001, n. 163. La giurisprudenza in tema è molto rara in quanto la norma di riferimento non si presta ad equivoci circa il profilo esaminato; in altri termini non v'è dubbio – né potrebbe essere altrimenti in costanza dell'art. 10, 6° comma del d.lgs. n. 504 del 1992 – che l'imposta è dovuta dalla procedura.

(3) Sulla norma i riferimenti dottrinali sono plurimi; i più autorevoli sono rappresentati certamente da Ferrara-Borgioli, *Il fallimento*, Milano, 1995, 587 e Maffei Alberti, *Commentario breve, sub art. 108*. In giurisprudenza tra le molte pronunce si segnalano: Cass., sez. I, 21 febbraio 2002, n. 2488, in *Foro it., Mass.*, 2002; Cass., sez. I, 18 gennaio 2001, n. 697, in *Foro it., Mass.* 2001; Cass., sez. I, 1 dicembre 1998, n. 12174, in *Rep. Foro it.*, 1998; App. Torino, 24 febbraio 1995, in *Foro pad.*, 1996, I, 158; App. Bologna, 18 marzo 1993, in *Riv. not.*, 1993, 720; Trib. Torino, 19 marzo 1992, in *Fallimento*, 1993, 92 (con nota di Russo); Cass. 27 febbraio 1992, n. 2420; Cass., 10 dicembre 1991, n. 13258; Cass., 6 maggio 1986, n. 3024, in *Giust. civ.*, 1987, I, 1805; Cass., 8 giugno 1985, 3447, in *Giur. it.*, 1987, I, 1, 562 (con nota di Seccia); Trib. Napoli, 1° aprile 1987, in *Giust. civ.*, 1987, I, 2083; sulla circostanza che il decreto di trasferimento costituisca titolo esecutivo per il rilascio dell'immobile si veda Cass., 6 maggio 1986, n. 3024, in *Foro it.*, 1987, I, 876. Parte della giurisprudenza si concentra sulla funzione espropriativa del decreto di trasferimento; esso produrrebbe l'effetto di convertire in denaro l'immobile pignorato o oggetto della procedura concorsuale; così Cass., sez. I, 12 novembre 1998, n. 11430, in *Mass. Foro it.*, 1998; Cass., sez. III, 14 luglio 1993, n. 7755, in *Mass. Foro it.*, 1993.

(4) Sul tema, in giurisprudenza, si vedano Cass., sez. III, 19 aprile 2000, n. 5073, in *Foro it.*, 2000, I, 3186; in *Giust. civ.*, 2000, I, 2254; in *Riv. esecuzione forzata*, 2000, 323 (con nota di Tiscini); Trib. Catanzaro, 16 maggio 2000, in *Dir. fall.*, 2000, II, 832 (con nota di Di Gravio).

sia stato incassato, la vendita non può dirsi perfezionata, richiedendosi a tal fine l'emissione di un decreto che produca l'effetto traslativo della proprietà (5).

Ecco, allora, che emerge il valore del riferimento dell'art. 10, 6° comma, del d.lgs. n. 504 del 1992 al «possesso rientrante nel periodo di durata del procedimento», e che consente di condividere questa ben argomentata decisione: se il decreto del giudice delegato produce un effetto traslativo della proprietà del bene ai sensi dell'art. 586 c.p.c., ne discende, quale necessario corollario, che anteriormente a tale provvedimento è ancora configurabile il possesso del bene in capo alla curatela, possesso che prosegue anche dopo che sia stato effettuato il versamento del prezzo.

Si acclara, pertanto, quale tassello mancasse alla dottrina che, precedentemente alla decisione in rassegna, si era addentrata nelle norme di procedure civile per indagarne i rapporti con la disposizione tributaria.

L'opinione maggioritaria (6) era stata fuorviata dalla pretesa limpidezza del secondo periodo del sesto comma dell'art. 10, considerando irrinunciabile che il termine per versare e dichiarare il tributo decorresse dalla data del versamento del prezzo. Una tale impostazione veniva considerata coerente con il dettato normativo e con la necessità di dotare il curatore della provvista necessaria ad effettuare il pagamento dell'imposta; oltremodo, al fine di non ignorare del tutto la norma procedimentale (7), si riteneva che l'efficacia traslativa del decreto obbligasse il curatore ad effettuare il pagamento dell'I.c.i. anche per l'intervallo di tempo compreso tra il versamento del prezzo ed il trasferimento del bene all'aggiudicatario. In altri termini, si attribuiva valore al secondo periodo dell'art. 10, 6° comma, d.lgs. cit. e si argomentava in base all'art. 586 c.p.c. la debenza del tributo sino al decreto del giudice delegato in modo da soddisfare il presupposto del «possesso rientrante nel periodo di durata del procedimento». In realtà, in tal modo, il cerchio era tutt'altro che chiuso. Ed invece, il curatore non avrebbe avuto la possibilità di prevedere quando sarebbe intervenuto il provvedimento del giudice, rimanendo tuttavia obbligato a versare e dichiarare l'I.c.i. fino alla pronuncia del giudice delegato. Legittimo chiedersi come il curatore avrebbe potuto adempiere una tale funzione «oracolare».

Ancor più insoddisfacente, viepiù alla luce della decisione in commento, appare l'orientamento che, tralasciando l'art. 586 c.p.c. ed in stretta aderenza al dettato del decreto I.c.i., ritiene incontrovertibile la previsione della decorrenza

(5) Su cui vedasi Mandrioli, *Diritto processuale civile*, Torino, 2000, III, 117; Vanz, *L'espropriazione dell'immobile locato*, Milano, 1997, 27. In Comoglio-Ferri-Taruffo, *Lezioni sul processo civile*, Bologna, 1995, 928, si afferma che è ormai pacifico in dottrina ed in giurisprudenza che il decreto di assegnazione produca l'effetto traslativo e che la mera aggiudicazione del bene non è sufficiente a trasferire all'aggiudicatario il diritto di proprietà sul bene immobile. Secondo Jaccheri, *Sospensione della vendita forzata ed effetto traslativo*, in *Riv. dir. proc.*, 1993, 20, è ben possibile dubitare che la dizione della norma intenda attribuire rilevanza al decreto ai fini del trasferimento della proprietà; cfr. anche Ciaroni, *Trasferimento del bene espropriato*, in *Riforma del processo civile*, Bologna, 1992, 1121; Biffi, *Il nuovo potere di sospensione nella vendita forzata immobiliare* (art. 19 bis, l. 12 luglio 1991, n. 203), in *Nuove leggi civ. comm.*, 1992, 1109 ss.; Id., *Brevi note in tema di sospensione della vendita forzata immobiliare*, in *Riv. dir. proc.*, 1994, 891.

(6) Greco, *op. cit.*, 1641.

(7) Greco, *op. cit.*, 1641, ritiene che la rilevanza della norma in questione, peraltro, varrebbe soltanto per la procedura fallimentare; nell'ipotesi di liquidazione coatta amministrativa, il commissario non ricorre alla vendita con incanto. Nello stesso fallimento, talora la vendita si realizza con le ordinarie forme contrattuali (art. 72, ult. comma, l.f.) o con il semplice pagamento del prezzo (art. 73, ult. comma, l.f.).

del termine dalla data dell'incasso del prezzo del bene e propugna la non deducibilità del tributo dal momento dell'incasso del prezzo sino al decreto del giudice delegato (8).

La sentenza n. 17636 del-2004 rende in parte giustizia all'opinione minoritaria (9) che, ben conscia della necessità di ragionare in una prospettiva di sistema, arricchiva la norma fiscale del necessario sostrato civilistico. Il più volte cit. art. 10, 6° comma, attribuendo rilevanza al periodo di permanenza del bene nella procedura fallimentare non può che essere letto in relazione all'art. 586 c.p.c. Producendosi l'effetto traslativo solo con il decreto del giudice delegato, il possesso si prolunga sino a tale momento; e se si dovesse far riferimento alla data del versamento del prezzo, il presupposto del possesso ne rimarrebbe monco. Detto altrimenti: affinché il curatore versi l'imposta complessivamente dovuta è necessario che egli effettui il prelevamento quando il decreto è intervenuto, ed è da questo momento che devono farsi decorrere i tre mesi per il versamento dell'imposta e per la presentazione della relativa dichiarazione.

La sentenza, motivando la rilevanza del decreto di trasferimento – ai fini del termine per il versamento e la dichiarazione dell'imposta – con la necessità di evitare che si verificano dei vuoti d'imposta, sconfessa decisamente chi riteneva il rischio di vuoto d'imposta «assolutamente non significativo» (10). Da un lato questi aveva segnalato come il salto d'imposta fosse la regola nelle procedure concorsuali; dall'altro, aveva avvertito che, se fosse stato il pericolo del vuoto impositivo a motivare la necessità che il termine decorresse dal decreto anziché dall'incasso del prezzo, ciò avrebbe comportato la conseguenza di far assurgere a criterio interpretativo un profilo patologico della procedura concorsuale. L'intervallo di tempo tra incasso e decreto, nella normale fisiologia procedimentale, dovrebbe, infatti, essere così ristretto da far sì che il vuoto d'imposta non costituisca la normalità delle ipotesi, ma l'eccezione. In assenza di una regola generale – sempre secondo questo indirizzo interpretativo – il pagamento dell'I.c.i. dovuta per il periodo compreso tra il versamento del prezzo e il decreto di trasferimento si troverebbe a gravare sul debitore che, tornato *in bonis*, diverrebbe nuovamente soggetto passivo del tributo. La conclusione appare in evidente contrasto con il presupposto del possesso richiesto dall'art. 10, 6° comma del decreto I.c.i.

La questione «preliminare» rimane una ed una sola, seppur rilevante su duplice fronte: il possesso del bene fino al decreto di trasferimento è ravvisabile in capo alla procedura e per tutto questo periodo l'I.c.i. è dovuta dalla medesima.

L'iter argomentativo adottato dalla Corte risulta assorbente rispetto a tutte le implicazioni paventate dalla dottrina così decisamente sconfessata. Si era giunti finanche ad adombrare (11) che l'eventualità che l'I.c.i. fosse dovuta dalla procedura sino al decreto di trasferimento, avrebbe comportato una lesione extralegale del principio della *par condicio creditorum* (12), proprio in

(8) Brighenti, *Adempimenti tributari e responsabilità del curatore fallimentare*, Torino, 1994, 173; la tesi desta perplessità anche a Marini, *op. cit.*, 102.

(9) In questo senso Stasi, *op. cit.*, 570.

(10) Brighenti, *L'ICI nel fallimento tra legge e panfiscalisti locali*, in *Fisco*, 2004, 6014.

(11) Brighenti, *op. cit.*, 6018.

(12) In realtà più che con riguardo all'I.c.i. dovuta dal curatore per il periodo in cui l'immobile è stato compreso nel fallimento, questioni relative alla *par condicio creditorum* si pongono per quei crediti I.c.i. che i Comuni possono far valere mediante insinuazione allo stato passivo trattandosi d'imposta dovuta per periodi anteriori alla dichiarazione di falli-

quanto la prededuzione spetterebbe all'imposta dovuta sino al versamento del prezzo. Per le ragioni sopraesposte la tesi non può essere condivisa poiché il periodo «per ciascun anno di possesso rientrante nel periodo di durata del procedimento» non si presta ad equivoche letture.

La sentenza in rassegna riserva le sue considerazioni conclusive all'ipotesi in cui il decreto di trasferimento preceda la materiale disponibilità del prezzo della vendita. Si tratta di stabilire se, ove il pagamento del prezzo sia successivo all'emissione del decreto, continui ad essere significativa la data del decreto di trasferimento ovvero se rilevi il momento successivo dell'incasso del prezzo (13). Sul punto, la pronuncia in oggetto statuisce che, ai fini del decorso del termine trimestrale rilevi la «prelevabilità» del prezzo della vendita perfezionata dal decreto del giudice e non, piuttosto, la materiale disponibilità dell'intera somma da parte del curatore. Sfuggendo alla fattispecie concreta esaminata dalla Corte il succedersi dell'incasso del prezzo all'emissione del decreto di trasferimento, tale profilo non è particolarmente approfondito. Certamente la pronuncia in esame considera che il decreto di trasferimento interviene a fronte di un versamento totale o parziale del prezzo di acquisto, o comunque della prestazione di una cauzione per l'aggiudicazione. Di talché il decreto rimane in ogni caso il *dies a quo* per la decorrenza del termine per il versamento e la dichiarazione dell'imposta; il curatore preleverà la somma necessaria dal prezzo totalmente o parzialmente pagato ovvero dalla cauzione versata in conto prezzo dall'aggiudicatario, previa richiesta di svincolo della medesima.

Non rileva la circostanza che il curatore sia stato tempestivo nel chiedere il provvedimento di svincolo o il giudice abbia avuto la diligenza dell'emetterlo; tali elementi «non sono idonei ad orientare l'interpretazione della norma» ed il termine decorre, sempre e comunque, dalla data del decreto di trasferimento dell'immobile.

Qualora l'incasso del prezzo sia successivo alla data del decreto di trasferimento, si rende necessario un chiarimento circa l'esatto segmento temporale in relazione al quale l'I.c.i. si trova a gravare sulla procedura fallimentare. In vista dell'efficacia traslativa del decreto *ex art. 586 c.p.c.*, non pare esservi dubbio che l'imposta sia dovuta solo sino alla data del decreto in quanto esso, tra-

mento. In tali ipotesi – lo si accenna per ragioni di completezza – in giurisprudenza si è posto il problema di riconoscere a tali crediti il privilegio generale sui beni mobili del contribuente, prelazione riservata ai sensi dell'art. 2752, ultimo comma, c.c., solo ai crediti per «imposte, tasse e tributi dei comuni e delle province previsti dalla legge sulla finanza locale (...)». Sul punto, Trib. Torino, sez. VI, 6 luglio 2004, n. 33421, ritiene che il credito I.c.i. sia assistito da privilegio, nonostante l'I.c.i. non sia disciplinata all'interno del testo unico della finanza locale di cui al r.d. 14 settembre 1931, n. 1175. In senso contrario si era pronunciato il Trib. Gorizia, sez. fall., 25 marzo 2004, n. 147 ritenendo che la dizione utilizzata dal codice civile è molto chiara e non consente di estendere il privilegio per quelle imposte istituite con provvedimenti successivi al testo unico della finanza locale; qualora il Legislatore avesse ritenuto opportuno dotare i nuovi tributi di privilegio, avrebbe provveduto espressamente. Una tale interpretazione, tuttavia, non è condivisibile in ragion del fatto che, come sottolinea Trib. Torino, *cit.*, essa porta allo svuotamento del precetto di cui all'art. 2752 c.c. posto che le più significative imposizioni locali di cui al testo unico sono ormai venute meno. In dottrina, sul punto, Del Federico, *op. cit.*, 6000.

(13) Stasi, *op. cit.*, 11009, ritiene sia significativo questo secondo momento poiché occorre prediligere un'interpretazione letterale della norma in questione; lo stesso autore, tuttavia non indica con esattezza il periodo sino al quale l'imposta sia dovuta dalla curatela, se fino al decreto di trasferimento o se fino a quello dell'incasso del prezzo successivamente al medesimo decreto.

sferendo la proprietà, determina il venir meno del possesso del bene in capo alla procedura, cosicché il presupposto di cui all'art. 10, 6° comma del decreto l.c.i. non è più soddisfatto.

Da ultimo, sebbene la sentenza in epigrafe non si sia pronunciata sul punto, v'è da chiedersi se ai fini del computo della base imponibile l.c.i. per l'immobile compreso nel fallimento, debba tenersi conto del valore di realizzo del bene, valore pervenuto all'attivo fallimentare a seguito della vendita. In tema, la giurisprudenza (14) ritiene che la modalità di calcolo della base imponibile in relazione alla rendita catastale non può essere derogata – nemmeno per presunte ragioni di vigenza, in specie, del principio costituzionale di capacità contributiva – neppure qualora il valore dei beni risulti obiettivamente accertato in base a precedente procedimento a carattere giurisdizionale.

dott. ANDREA QUATTROCCHI

(14) In tal senso, si veda Comm. trib. prov. Roma, 21 giugno 2000, n. 261 dove si afferma che l'imposta comunale sugli immobili è impostata in modo diverso dall'imposta di registro in ragione delle diverse esigenze della finanza comunale rispetto a quella statale. La pretesa applicabilità del valore di mercato in luogo di quello della rendita catastale non si presta ad essere applicato in via analogica o estensiva poiché l'art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale giustifica l'analogia *legis* solo qualora non sussista una regola da applicare al caso concreto. In presenza di una norma quale l'art. 5 del d.lgs. n. 504 del 1992, non sussiste alcun vuoto normativo; tutt'al contrario la legge specificamente prevede il criterio con cui calcolare la base imponibile, *id est* il riferimento alla rendita catastale.