

**Tommaso Calculli**

Via del Corso, 62  
75100 – Matera  
Cell. 3278376625  
Mail [tommasocalculi@gmail.com](mailto:tommasocalculi@gmail.com)

**Chiar.ma****Prof.ssa Daria COPPA**

Università degli Studi di Palermo  
Dipartimento di Giurisprudenza  
Piazza Bologni, 8  
90134 – Palermo (PA)

**Chiar.mo****Prof. Salvatore SAMMARTINO**

Università degli Studi di Palermo  
Dipartimento di Giurisprudenza  
Piazza Bologni, 8  
90134 – Palermo (PA)

**Oggetto:** Call for abstract: “I principi in tema di sanzioni amministrative tributarie. Un bilancio a 25 anni dalla riforma” – Palermo, 26-27 maggio 2023 – Proposta nuovo titolo e nuovo *abstract*

Chiar.ma Prof.ssa Daria Coppola, chiar.mo Prof. Salvatore Sammartino,  
la presente al fine di candidare nuovo titolo e nuovo *abstract* della proposta di intervento in vista del Convegno scientifico in oggetto.

**I. Soggetto proponente**

Dottorando di ricerca: Tommaso CALCULLI, Università degli Studi di Bari “A. Moro”  
Dottorato in Economia e Finanza delle Amministrazioni Pubbliche (XXXVII ciclo)  
Argomento di tesi di dottorato: Atto di recupero del credito d’imposta  
Tutor: Prof. Mario AULENTA, Dipartimento di Economia e Finanza (DiEF), UniBa.

**II. Titolo della relazione candidata**

La responsabilità fiscale del curatore nella liquidazione giudiziale

**III. Sintesi dell’intervento candidato**

1. Come noto, la materia della crisi d’impresa è stata interessata da una riforma di particolare importanza, entrata in vigore nel luglio 2022 ad oltre tre anni dalla sua approvazione. L’istituto principe della legge fallimentare è stato trasposto nel nuovo *corpus* con la denominazione “liquidazione giudiziale”, senza però introdurre le attese disposizioni in punto di “responsabilità fiscale” del curatore.

Infatti, gli obblighi fiscali, formali e sostanziali (con le relative conseguenze sanzionatorie), non sempre sono mutuabili dalle disposizioni riferibili ai contribuenti *in bonis* in ragione della natura liquidatoria della procedura, del concorso tra i creditori e della peculiare configurazione dei periodi d’imposta.

Diversamente, il proposito di affrontare la questione sembra animare il disegno di legge delega per la riforma fiscale (datato 16 marzo 2023), con particolare riferimento ad un profilo oggetto di contrasto in giurisprudenza: la puntualizzazione degli obblighi del curatore in materia di imposte sui redditi.

2. Il tema sul quale si concentrerebbe l'attenzione è la responsabilità fiscale specifica del curatore, la quale sembra ricomprendere: *i*) la responsabilità per i debiti tributari del "fallito"; *ii*) la responsabilità per violazione di precetti tributari, a cui conseguono sanzioni tributarie irrogate personalmente al curatore.

In relazione al punto *sub i*), non appaiono sussistenti ipotesi in cui il curatore possa essere chiamato a rispondere dei debiti tributari altrui in ragione di una responsabilità strettamente fiscale. Esula dall'indagine anche la responsabilità del curatore per i debiti del "fallito", in relazione al quale la giurisprudenza ha ritenuto applicabile in via analogica l'art. 36 del d.p.r. n. 602/1973. Coerentemente con quanto sostenuto dalla Corte di Cassazione in merito all'ipotesi tipica del liquidatore (cfr. da ultimo Cass., ord. 35805/2022), si potrebbe affermare che anche la responsabilità del curatore nei confronti del creditore erariale presenti una natura sostanzialmente civilistica, in quanto scaturente dalla violazione di alcuni precisi obblighi volti a prevenire il "cattivo utilizzo dell'attivo fallimentare" e a favorire l'ordinata estinzione del passivo (cfr. Cass. 16373/2014). Circa il punto *sub ii*), lasciando in disparte l'area dell'illecito penale, possiamo ulteriormente distinguere tra violazione di obblighi sostanziali e violazione di obblighi formali. La prima categoria di adempimenti è spesso legata al momento estintivo del rapporto giuridico d'imposta e, nell'ambito della liquidazione giudiziale, risente della filosofia del concorso dei creditori, le cui regole si applicano anche ai debiti tributari e la cui violazione può comportare le conseguenze civilistiche *sub i*).

3. Così perimetrato il tema, l'esposizione si soffermerebbe sulla responsabilità del curatore a fronte del mancato adempimento di obblighi formali, con particolare riguardo ad una questione che negli ultimi decenni ha coinvolto dottrina e giurisprudenza. Nel dettaglio, ci si interroga da tempo sull'individuazione del soggetto sul quale gravi l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi per l'ultimo periodo d'imposta "ordinario" (integralmente trascorso *in bonis*), qualora i termini per la presentazione non siano spirati all'atto della nomina del curatore. Ove si ritenga che il curatore sia destinatario di tale obbligo, ci si domanda inoltre se questi possa rispondere personalmente per le sanzioni tributarie irrogate, atteso che di sovente non può acquisire e consultare tempestivamente la documentazione su cui fondare la dichiarazione tributaria.

Il formante legislativo è silente in punto di imposte sui redditi, mentre pone tale obbligo in capo al curatore per quanto attiene alla materia dell'IVA (cfr. l'art. 8, comma 4 del d.P.R. n. 322/1988). L'Agenzia delle entrate ritiene tradizionalmente che il curatore debba presentare tale dichiarazione dei redditi (cfr. da ultimo la Ris. n. 18/E del 2 febbraio 2007, conforme alla risalente Circ. min. n. 5 del 7 novembre 1988), mentre in letteratura si invoca il principio di tassatività degli obblighi gravanti sul curatore, che dovrebbe far ricadere tale obbligo in capo al debitore.

Inoltre, anche ove dovesse ritenersi che sia il curatore a dover presentare la dichiarazione in questione, la dottrina più garantista sostiene che i principi generali in materia di sanzioni amministrative (e.g. il principio di personalità della sanzione) ostino ad una generalizzata affermazione di responsabilità del curatore. Si è osservato altresì che spesso il coefficiente soggettivo minimo richiesto a fini sanzionatori sembra carente ove vi sia impossibilità materiale di predisporre e presentare tempestivamente la dichiarazione (soprattutto qualora non sia stata ancora acquisita la documentazione da porre a supporto della dichiarazione stessa).

La giurisprudenza assume una posizione pilatesca in merito al soggetto obbligato a presentare la dichiarazione (cfr. da ultimo Cass. 25487/2022), pur dando atto dei contrasti tra recenti pronunce di legittimità. Un primo orientamento non attribuisce rilevanza al principio di personalità e di colpevolezza, reputando che gli obblighi dichiarativi del curatore in materia di IVA possano valere altresì ai fini delle imposte sui redditi, in ragione di un generale obbligo di diligenza del curatore (anche qualora la documentazione non sia stata correttamente acquisita; cfr. Cass. 5623/2021). A tale orientamento se ne contrappone un secondo, più attento alla lettera della legge, che ravvisa l'assenza di obblighi espressi in capo al curatore nella fattispecie *de qua* (cfr. Cass. 11590/2021).

4. In definitiva, sembrerebbe che l'incertezza normativa possa essere mitigata mediante un più diffuso e accorto ricorso ai principi generali invocati dalla dottrina, nonché attraverso una maggiore attenzione al caso concreto che la materia sanzionatoria impone. D'altro canto, i contrasti giurisprudenziali verificatisi su fattispecie ricorrenti richiedono un intervento legislativo che il c.d. "Codice della crisi" ha in effetti omesso. In tale ottica, con le dovute cautele, si ritiene ragionevole la prospettiva di riforma recata dal disegno di legge delega, teso ad *"estendere agli istituti liquidatori nonché al concordato preventivo e all'amministrazione straordinaria delle grandi imprese, anche non liquidatori, il regime di adempimenti attualmente previsto ai fini dell'IVA per la liquidazione giudiziale"*.

Nel ringraziare per la disponibilità, si rimane a disposizione.

Distinti saluti

Bari, 23 aprile 2023

Tommaso Calulli