



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea Magistrale
in Amministrazione, Finanza e
Controllo

Tesi di Laurea Magistrale

Imposte dirette e IVA nel fallimento

Relatore

Ch. Prof. Antonio Viotto

Laureanda

Laura Candon
Matricola 813192

Anno Accademico

2018 / 2019

INDICE

INTRODUZIONE

CAPITOLO I

L'EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA TRIBUTARIA IN AMBITO FALLIMENTARE IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE E IVA

1.1 L'”immunità fiscale di fatto” del Fallimento prima della riforma del 1973.....	1
1.2 Il Fallimento come particolare forma di liquidazione dell'impresa dopo la riforma del 1973.....	2
1.3 Il nuovo assetto normativo dopo l'emanazione del D.P.R. 917/1986.....	4
1.4 Evoluzione storica in materia di IVA.....	5

CAPITOLO II

GLI ADEMPIMENTI DEL PERIODO INIZIALE DEL FALLIMENTO E IN CORSO DI PROCEDURA

2.1 Gli effetti patrimoniali del Fallimento.....	9
2.2 La soggettività passiva tributaria nel Fallimento.....	13
2.3 Le imposte sui redditi del periodo prefallimentare.....	17
2.3.1 Modalità di imputazione del reddito preconcorsuale e natura dell'eventuale debito d'imposta.....	23
2.4 Adempimenti del periodo antecedente la dichiarazione di Fallimento.....	26
2.5 Le imposte sui redditi nella Procedura fallimentare.....	27
2.5.1 Determinazione del reddito in corso di Procedura: il patrimonio netto iniziale e il residuo attivo.....	30
2.5.2 Gli altri redditi non d'impresa.....	33
2.5.3 L'esercizio provvisorio.....	34
2.6 L'IVA.....	41
2.6.1 Gli adempimenti ai fini IVA del periodo iniziale.....	42
2.6.2 Gli adempimenti ai fini IVA in corso di Procedura: l'imponibilità delle operazioni.....	48
2.6.3 I profili problematici dell'IVA connessi alla Procedura fallimentare: utilizzo del credito e compensazioni.....	55
2.7 Il Curatore sostituto d'imposta.....	58
2.7.1 Normativa ante D.L. 223/2006: Amministrazione finanziaria, dottrina e giurisprudenza a confronto.....	59

2.7.2 Il Curatore sostituto d'imposta dopo il D.L. 223/2006.....	61
2.8 Libri e scritture contabili della Procedura fallimentare.....	63

CAPITOLO III

LA FASE DI CHIUSURA DEL FALLIMENTO

3.1 Gli adempimenti fiscali nella fase di chiusura: i profili problematici della “chiusura anticipata”....	66
3.2 La determinazione del residuo attivo.....	74
3.3 Il trattamento fiscale delle perdite pregresse e altri profili della fiscalità sospesa o differita.....	81
3.4 La cessione e l'assegnazione del credito d'imposta in sede di riparto finale.....	83
3.5 Gli adempimenti finali ai fini IVA, crediti, rimborsi e note di variazione ex art. 26 D.P.R. 633/1972.....	87

CONCLUSIONE

BIBLIOGRAFIA

INTRODUZIONE

Il presente lavoro intende illustrare le peculiarità che caratterizzano la Procedura concorsuale fallimentare, dal punto di vista degli adempimenti fiscali in carico al Curatore, in materia di imposte dirette e IVA.

Prima di illustrare gli obblighi tributari del Curatore fallimentare in tali ambiti, ritengo necessario evidenziare i principi di carattere generale che governano il rapporto tra il diritto fallimentare e il diritto tributario. Per quanto diversi tra loro, questi due rami del diritto sono accomunati dalla tutela di interessi pubblici¹, e dal fatto che entrambi gravino sul patrimonio del debitore-contribuente. Entrambi sono inoltre caratterizzati dalla specialità della normativa di riferimento, che inevitabilmente porta l'interprete a dover valutare quali disposizioni prevalgano, in caso di conflitto². Sul piano operativo, si verifica poi l'applicazione del prelievo tributario in una fase della vita dell'impresa caratterizzata da crisi, situazione in cui appare alquanto improbabile ipotizzare ulteriore produzione di reddito.

Complica ulteriormente il quadro sopra delineato, l'assenza nel nostro ordinamento di una disciplina normativa fiscale organica relativamente alle procedure concorsuali. Numerose sono le norme speciali dedicate alla materia, risultanti però spesso prive di coordinamento tra loro³. Tale mancanza ha storicamente comportato un ampio confronto tra dottrina e giurisprudenza, inducendo gli Autori ad approfondire il tema dell'"*incubo fiscale del Fallimento*"⁴.

Da un lato, dottrina⁵ e giurisprudenza⁶ prevalenti ritengono che non si possano imporre obblighi in capo al Curatore, in mancanza di una norma specifica: trattandosi di norme speciali, non sarebbe possibile l'applicazione analogica.

Dall'altro lato, l'Amministrazione finanziaria ha sempre considerato invece il Curatore un sostituto del fallito, una specie di nuovo rappresentante tributario *ex lege*, gravato pertanto di tutti gli obblighi tributari previsti dalla Legge⁷, a meno che questa non disciplini diversamente.

¹ *In primis* l'interesse alla riscossione dei tributi, per il diritto tributario, e la *par condicio creditorum* per il diritto fallimentare.

² PAJARDI P., *Fallimento e fisco*, Milano, 1971.

³ Tra gli altri, Art. 74-bis D.P.R. 633/1972, Art. 183 D.P.R. 917/1986, artt. 5 e 8 D.P.R. 322/1998; Art. 19 co. 6, D.P.R. 446/1997.

⁴ MAURO M., *Imposizione fiscale e Fallimento*, Torino, 2011.

⁵ BRIGHENTI F., *Il Curatore fallimentare e i redditi sfuggiti a tassazione*, in *Bollettino Tributario*, n. 22/1994, p. 1727.

⁶ Cass. Civ., Sez. I, 23 giugno 1980, n. 3926; Cass. Pen., sez. III, 27 ottobre 1995, n. 299; Comm. Trib. Centr., Sez. I, 2 maggio 1994, n. 1359.

⁷ Circ. Min. delle Fin., 17/01/1974, n. 6/505165; Circ. Min. 07/11/1988, n. 5, parte n.7; Ris. Min. 02/02/2007, n. 18/E.

Dottrina e giurisprudenza hanno elaborato pertanto il “principio di tassatività”⁸, in forza del quale il Curatore è tenuto ad assolvere tutti e soli gli obblighi specificamente previsti dalla Legge; competono invece al fallito tutti gli altri adempimenti.

Questa teoria si basa sulla considerazione che in seguito al Fallimento non viene a esistenza un soggetto d'imposta autonomo diverso dal fallito, e che il Curatore non assume il ruolo di rappresentante legale del fallito, rimanendo quindi un soggetto terzo rispetto ad esso. In qualità di pubblico ufficiale e organo della Procedura, il suo compito principale consiste nell'amministrare e liquidare il patrimonio del fallito in conseguenza dello spossessamento dei beni previsto dall'art. 42 del R.D. 16 marzo 1942 n. 267⁹, al fine di provvedere al pagamento dei creditori concorsuali secondo le regole della *par condicio creditorum*. Pertanto il Curatore non sostituisce il fallito, quale soggetto dell'obbligazione tributaria; quest'ultimo mantiene la qualifica di soggetto passivo d'imposta, verificandosi solo una sovrapposizione con la figura del Curatore, necessaria affinché questo assolva gli obblighi previsti dalla Legge e quelli che sono di sua esclusiva competenza, in virtù del ruolo che ricopre.¹⁰

Già in occasione della prima riforma della Legge fallimentare¹¹, il Legislatore non si è particolarmente soffermato sugli aspetti fiscali. Sarebbe stato opportuno tentare di riorganizzare in maniera sistematica “*le questioni di diritto fallimentare fiscale (o...fiscale fallimentare, che dir si voglia)*”¹². Tuttavia, così non è stato: mentre il Legislatore fallimentare ha continuato a disinteressarsi delle questioni fiscali, il Legislatore tributario ha continuato a prescrivere obblighi specifici a carico del Curatore come organo della Procedura, coinvolgendolo ogni qualvolta ne ritenesse necessario l'intervento per far fronte al rischio dell'inadempimento da parte del fallito.

E di nuovo, nella stesura del nuovo Codice della crisi e dell'insolvenza¹³ il Legislatore avrebbe potuto inserire uno specifico titolo in cui trattare tutte le tematiche connesse agli aspetti fiscali delle procedure

⁸ Cass. Civ., 28 ottobre 1980, n. 5777; Cass. Civ. sez. II, 06 novembre 1987, n. 8224; Cass. Civ., Sez. I, 14 settembre 1991, n. 9605; Cass. Civ. Sez. I, 14 settembre 1991, n. 9606; Cass. Civ. Sez. I, 20 marzo 1993 n. 3321; Cass. Civ., Sez. I, 22 dicembre 1994, n. 11047; STASI E., *Obblighi fiscali del Curatore*, in *Il Fallimento*, 2007, p. 1108 ss.; TORZI L., *Note in tema di responsabilità tributaria del Curatore fallimentare*, in *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, in PAPARELLA F., (a cura di), Milano, 2013, p.475 ss.

⁹ Nel prosieguo L.F. (Legge Fallimentare).

¹⁰ CAPOCCHI A., *Problematiche fiscali nelle procedure concorsuali*, in *Il Fallimento*, 1/2003, p. 107 ss.

¹¹ Attuata dapprima con il D.L. 35/2005, convertito in L. 80/2005 e, in maniera più organica, con il D. lgs. 5/2006.

¹² PAJARDI P., *Fallimento e fisco*, op. cit., p. VII.

¹³ D. lgs. 14/2019.

di gestione della crisi, ma non è stato così. Gli operatori si augurano che la delega assegnata al governo con la L. 20/2019¹⁴ consenta un intervento in tal senso.

Permangono pertanto tuttora molte questioni di natura fiscale in ambito fallimentare che, nonostante siano state oggetto di pronunce giurisprudenziali, continuano a rappresentare aspetti problematici che il Curatore deve necessariamente affrontare nello svolgimento della sua funzione di organo gestorio della Procedura.

Nel corso della trattazione quindi, saranno illustrate le diverse tematiche inerenti tali difficoltà, che si concretizzano nella continua ricerca da parte del Curatore, dell'equilibrio tra le pretese del Fisco e quelle degli altri creditori.

Prima di illustrare la normativa vigente in materia inoltre, sarà ripercorsa brevemente l'evoluzione storica della disciplina fiscale in ambito fallimentare in materia di imposte dirette e IVA.

¹⁴ “Delega al Governo per l'adozione di disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi adottati in attuazione della delega per la riforma delle discipline della crisi di impresa e dell'insolvenza, di cui alla legge 19 ottobre 2017, n. 155”.

CAPITOLO I

L'evoluzione della normativa tributaria in ambito fallimentare in materia di imposte dirette e IVA

1.1 L'”immunità fiscale di fatto” del Fallimento prima della riforma del 1973

Prima della riforma tributaria degli anni Settanta, nel vigore del T.U. 645/1958¹⁵ l'ordinamento giuridico non prevedeva alcuna disposizione in merito agli aspetti fiscali del Fallimento, né delle altre procedure concorsuali¹⁶, ad eccezione della fattispecie prevista dall'allora art. 90 L.F.,¹⁷ relativa all'esercizio provvisorio, di cui si dirà in seguito. Tale lacuna aveva comportato la formazione in dottrina e giurisprudenza di opinioni contrastanti. Alcuni, ritenendo che la dichiarazione di Fallimento comportasse la cessazione automatica dell'impresa¹⁸, sostenevano l'impossibilità che si realizzasse un reddito e che quindi i plusvalori realizzati nell'ambito della Procedura concorsuale non potessero essere tassati. Altri invece sulla base di diversi presupposti,¹⁹ sostenevano che non si potesse differenziare tra liquidazione volontaria e forzata, ipotizzando dunque la possibilità di tassare i proventi realizzati in corso di Procedura.²⁰

Completava il quadro sopra delineato la posizione dell'Amministrazione finanziaria, la quale, con la circolare n. 302580/1971, sosteneva che il Curatore dovesse operare le ritenute d'acconto, affermando in qualche modo la prosecuzione dell'impresa anche successivamente alla dichiarazione di Fallimento.²¹

Il vuoto normativo pertanto aveva decretato l'immunità fiscale “di fatto” del Fallimento.²²

¹⁵ “Testo unico delle leggi sulle imposte dirette”.

¹⁶ TINELLI G., *La determinazione del reddito d'impresa nelle procedure concorsuali*, in *Rassegna Tributaria*, 1989 I, p. 259.

¹⁷ A decorrere dal 16 luglio 2006, art. 104 L.F., ad opera del D. lgs. 5/2006.

¹⁸ In considerazione del fatto che l'espropriazione forzata del patrimonio del fallito ex art. 42 L.F. si estendesse al relativo reddito, comportando necessariamente l'interruzione dell'attività imprenditoriale.

¹⁹ Ponendo l'accento sulle finalità liquidatorie del Fallimento.

²⁰ ZAFARANA C., *Manuale tributario del Fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Assago, 2010, p. XXVI.

²¹ ANDREANI G., FERRANTI G., MIELE L., RAVAZZIN C., *Fiscalità della crisi d'impresa*, Milano, 2014.

²² ZAFARANA C., *op. cit.*

1.2 Il Fallimento come particolare forma di liquidazione dell'impresa dopo la riforma del 1973

Con riferimento alle imposte dirette, bisognerà attendere i decreti delegati della riforma tributaria del 1973²³ e il successivo testo unico delle imposte sui redditi²⁴ per chiarire alcuni aspetti fiscali oggetto del descritto dibattito.

Vengono emanate nei primi anni Settanta le prime specifiche norme in tema di Fallimento, considerato quale “particolare forma di liquidazione dell'impresa”²⁵, dalle quali si evince il principio secondo cui il reddito prodotto successivamente alla dichiarazione di Fallimento configuri ordinario reddito d'impresa, cui risultano dunque applicabili le norme ad esso relative.

Queste sono l'art. 73 del D.P.R. 597/1973 in materia di IRPEF²⁶, richiamato dall'art. 10, c.1, del D.P.R. 598/1973²⁷ e l'art. 10 del D.P.R. 600/1973²⁸, avente ad oggetto l'obbligo di dichiarazione finale del Curatore, che equiparava (sotto l'aspetto fiscale), il Fallimento alla liquidazione volontaria, alla fusione e alla trasformazione di società, prevedendo che il Curatore presentasse:

- entro quattro mesi dalla nomina, la dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui aveva effetto la dichiarazione di Fallimento;
- entro quattro mesi dalla chiusura del Fallimento, la dichiarazione relativa al risultato finale delle operazioni liquidatorie poste in essere nella Procedura concorsuale;
- in caso di esercizio provvisorio le dichiarazioni relative ai singoli periodi d'imposta interessati²⁹.

²³ D.P.R. 597/1973, in materia di IRPEF; D.P.R. 598/1973, in materia di IRPEF; D.P.R. 600/1973 in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

²⁴ D.P.R. 917/1986, nel prosieguo “TUIR”.

²⁵ ZAFARANA C., *op.cit.*

²⁶ Intitolato “Liquidazione, trasformazione e fusione”: “Nel caso di Fallimento o di liquidazione coatta amministrativa il reddito d'impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la dichiarazione di fallimento o il provvedimento di messa in liquidazione è determinato secondo le disposizioni di questo titolo in base alle risultanze di apposito conto dei profitti e delle perdite allegato alla dichiarazione presentata dal curatore o dal commissario liquidatore. Le disposizioni stesse, anche se non vi è stato esercizio provvisorio, valgono anche per la determinazione, in base alla dichiarazione presentata dal curatore o dal commissario liquidatore dopo la chiusura del fallimento o della liquidazione, del risultato finale delle relative operazioni. [...]”.

²⁷ Intitolato “Liquidazione delle società e degli enti”: “Nel caso di Fallimento o di liquidazione coatta amministrativa della società o ente si applicano le disposizioni del primo comma dell'art. 73 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597”.

²⁸ Intitolato “Dichiarazione nei casi di liquidazione”, che, al quarto comma disponeva: “Nei casi di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa le dichiarazioni di cui al primo e secondo comma devono essere presentate, anche se si tratta di imprese individuali, dal curatore o dal commissario liquidatore, [...], e le dichiarazioni di cui al terzo comma devono essere presentate soltanto se vi è stato esercizio provvisorio”.

²⁹ ANDREANI G., FERRANTI G., MIELE L., RAVAZZIN C., *op. cit.*

Le norme citate pertanto sanciscono per la prima volta espressamente l'imponibilità del reddito d'impresa riferito al periodo concorsuale, disciplinandone la modalità di determinazione, nonché la riferibilità di tale reddito al fallito, desumendola dalla collocazione di tali disposizioni nell'ambito delle imposte dovute dalle persone fisiche e da quelle giuridiche. Quest'ultima considerazione vale inoltre ad escludere la configurabilità di una soggettività passiva in capo alla Procedura, o comunque la nascita di un nuovo soggetto passivo d'imposta, in sostituzione dell'impresa³⁰.

Tuttavia, le difficoltà di applicazione della disciplina prevista per le imprese *in bonis*, alle imprese che si trovavano in stato di crisi irreversibile, emersero immediatamente. La redazione della dichiarazione iniziale ad esempio, risultava difficoltosa, se non quasi impossibile, nei casi non rari in cui il Curatore si fosse trovato a ricavare i dati da contabilità parziali e/o inattendibili; nemmeno la redazione del conto dei profitti e delle perdite del periodo maxi-fallimentare secondo le ordinarie regole era così agevole. Ma la questione più importante verteva sul pagamento delle eventuali imposte risultanti dalla dichiarazione finale. Non era certamente possibile qualificarle come debiti concorsuali, dato che sorgevano necessariamente dopo la dichiarazione di Fallimento; si dibatteva³¹ pertanto sul fatto che fosse corretto farle gravare sulla "massa"³², alla stregua delle obbligazioni sorte in corso e nell'interesse della Procedura, con conseguente obbligo da parte del Curatore di tenerne conto in sede di riparto finale, tramite un accantonamento. La normativa tributaria nulla prevedeva in merito, pertanto l'Amministrazione finanziaria concordava nel considerarli debiti della massa, dimostrando una discutibile sensibilità nei confronti delle questioni fallimentari. Risultava infatti palesemente contraddittoria la circostanza che il Curatore dovesse sottrarre all'attivo le somme necessarie per pagare delle imposte, che potevano essere quantificate solo successivamente all'effettuazione del riparto finale, se non alla chiusura del Fallimento³³.

Intervenire in merito la Cassazione, con la sentenza del 5 febbraio 1982, n. 660, affermando che il debito fiscale risultante dalla dichiarazione finale dovesse rimanere fuori dalla Procedura fallimentare, sulla base del principio per cui, relativamente a tali imposte, permanesse la soggettività passiva del

³⁰ MAURO M., *Imposizione fiscale e Fallimento*, Torino, 2011.

³¹ Una tesi elaborata da BONELLI G., in *Del Fallimento*, I, 2 ed., Milano, 1923, 417 ss., successivamente respinta dalla dottrina, sosteneva la possibilità di considerare il Fallimento una persona giuridica, avente lo scopo di liquidare il patrimonio del fallito per poi ripartirne il ricavato tra i creditori concorsuali. Ciò consentiva (erroneamente) di sostenere la soggettività passiva del Fallimento e la qualificazione del debito sorto in corso di procedura, quale debito della massa, da pagare in prededuzione.

³² ZAFARANA C., *op. cit.*

³³ Dato che, in base all'art. 10 D.P.R. 600/1973, art. 10 lett. b), la dichiarazione poteva essere fatta entro quattro mesi dalla chiusura del Fallimento.

fallito. Ciò non comportò tuttavia un mutamento nell'opinione della dottrina, né dell'Amministrazione finanziaria, permanendo dunque quello che è stato definito un "incubo fiscale"³⁴.

La situazione di incertezza derivante dal quadro sopra delineato ha comportato il susseguirsi di critiche generalizzate alle scelte del Legislatore, che hanno contribuito alla riscrittura delle norme in materia, contenute nell'attuale Testo Unico.

1.3 Il nuovo assetto normativo dopo l'emanazione del D.P.R. 917/1986

Il TUIR del 1986, inizialmente all'art. 125 c. 2 e 3 (ora art. 183 c. 3), ha disciplinato la modalità di determinazione e tassazione dei redditi d'impresa e non, conseguiti durante il Fallimento, qualificando il reddito compreso tra l'inizio e la chiusura della Procedura come reddito d'impresa, confermando implicitamente l'esistenza dell'impresa quale sua fonte, nel corso della Procedura. Ha abbandonato inoltre il metodo ordinario di determinazione di tale reddito, adottandone uno del tutto autonomo, come si vedrà in seguito. Infine ha sancito espressamente la qualifica di soggetti passivi del tributo, l'imprenditore e i soci falliti in proprio³⁵.

Riepilogando, la riforma intervenuta nel corso degli anni 1986-1988, con la stesura dell'art. 125 del D.P.R. 917/1986, e dell'art. 18 del D.P.R. 42/1988³⁶, intitolato "*Determinazione del reddito e del patrimonio netto; adempimenti del Curatore. Commissario liquidatore*", è stata attribuita definitivamente la soggettività passiva al solo fallito, con l'attribuzione al Curatore degli obblighi dichiarativi e di versamento delle imposte, maturate in corso di Fallimento.

Ai fini delle imposte dirette, il Legislatore non ha provveduto ad emanare successive disposizioni o a modificare quelle precedenti in maniera sostanziale³⁷, se non per quanto riguarda l'inserimento del

³⁴ L'espressione fu inizialmente utilizzata CALAMANDREI P., ne "*Il processo civile sotto l'incubo fiscale*", in *Studi sul processo civile*, Padova, 1934, riproposta successivamente da PROVINCIALI R., ne "*Il processo di Fallimento sotto l'incubo fiscale*", in *Diritto Fallimentare*, 1/1958, p. 58, e da FALSITTA G., in "*La tassazione delle plusvalenze e sopravvenienze nelle imposte sui redditi*", Padova, 1986, p. 259.

³⁵ Art. 183 c. 3, TUIR: "[...] Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche il reddito che ne risulta, al netto dell'imposta locale sui redditi, è imputato all'imprenditore, ai familiari partecipanti all'impresa o ai soci nel periodo di imposta in cui si è chiuso il procedimento; se questo si chiude in perdita si applicano le disposizioni dell'articolo 8. Per i redditi relativi ai beni e diritti non compresi nel Fallimento o nella liquidazione a norma dell'articolo 46 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, restano fermi, in ciascun periodo di imposta, gli obblighi tributari dell'imprenditore o dei soci."

³⁶ "*Disposizioni correttive e di coordinamento sistematico-formale, di attuazione e transitorie relative al testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 Dicembre 1986, n. 917*".

³⁷ ANDREANI G., FERRANTI G., MIELE L., RAVAZZIN C., *Fiscalità della crisi d'impresa*, Milano, 2014.

Curatore nel novero dei sostituti d'imposta anche per i compensi erogati al di fuori dell'esercizio provvisorio, a norma dall'art. 37 del D.L. 223/2006³⁸, di cui si dirà in seguito.

Come sarà precisato oltre, l'attuale assetto normativo in materia di imposte dirette appare orientato alla scelta di non tassare la materia imponibile potenzialmente realizzabile in corso di Procedura³⁹, configurandosi in tal modo “[...] un'ingiustificata postergazione degli interessi erariali, rispetto agli altri interessi, per lo più “privatistici”, coinvolti nella vicenda fallimentare”⁴⁰.

1.4 Evoluzione storica in materia di IVA

Ai fini IVA, l'originaria formulazione del D.P.R. 633/1972⁴¹, nulla disponeva in merito alle procedure concorsuali. Ancora un volta ciò comportò un acceso dibattito in dottrina, in merito sia all'applicabilità dell'imposta alle vendite effettuate in ambito fallimentare, sia all'individuazione del soggetto tenuto all'espletamento dei relativi adempimenti.⁴² La giurisprudenza si orientò nel senso di non assoggettare le vendite fallimentari all'IVA, sulla base delle stesse considerazioni già esposte in materia di imposte dirette: la dichiarazione di Fallimento avrebbe comportato la cessazione dell'impresa, con il conseguente venir meno del presupposto soggettivo dell'imposta⁴³.

Anche in questo caso l'Amministrazione finanziaria si era espressa in senso opposto⁴⁴, affermando che “nelle vendite fallimentari di beni appartenenti ad imprese, gli adempimenti relativi all'applicazione dell'iva sono a carico del curatore fallimentare o dell'incaricato della vendita”, e che “le cessioni di beni effettuate dal curatore o da un suo incaricato, ai soli fini della liquidazione dell'attivo e del soddisfacimento dei creditori, sono soggette regolarmente all'imposta sul valore aggiunto. Nel caso di impresa individuale, tuttavia, i beni personali dell'imprenditore attratti nella massa fallimentare, sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA”⁴⁵. L'opposto orientamento sostenuto dalla giurisprudenza, non era del tutto convincente: peccava di coerenza il convincimento che il valore

³⁸ (c.d. “Visco-Bersani”), convertito in L. 248/2006.

³⁹ MAURO M., *op. cit.*

⁴⁰ GAMBI L., *Erario e Fallimento*, Milano, 2017, p.35.

⁴¹ “Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto”.

⁴² TESAURO F., “IVA e imposta di registro nelle procedure concorsuali”, in *Corriere Tributario*, 1980, p. 50.

⁴³ Art. 1 del D.P.R. 633/72: “L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese e sulle prestazioni di servizi ad imprese effettuate nell'esercizio di arti e professioni. [...]”

⁴⁴ Circolare Ministero delle Finanze 17/01/1974 n. 6/605165: “I.v.a. Adempimenti dei curatori fallimentari e degli incaricati delle vendite giudiziarie”.

⁴⁵ Risoluzione Ministero delle Finanze, n. 500949 del 9 aprile 1974.

aggiunto sfuggisse a tassazione solo perché il soggetto che lo aveva prodotto aveva mutato la sua condizione personale⁴⁶.

Tali difficoltà interpretative e operative sono state poi risolte grazie sia ai contributi normativi, che interpretativi della giurisprudenza⁴⁷.

Determinante è risultato l'intervento del Legislatore, il quale, con il D.P.R. 687/1974⁴⁸, aveva ritenuto di inserire nell'impianto normativo di tale imposta, di cui al D.P.R. 633/1972, l'art. 74-bis, prevedendo, nella sua originaria formulazione, che: *“Per le operazioni effettuate anteriormente alla dichiarazione di fallimento [...], gli obblighi di fatturazione e registrazione, sempreché i relativi termini non siano ancora scaduti, devono essere adempiuti dal curatore [...] entro quattro mesi dalla nomina. Entro lo stesso termine deve essere presentata apposita dichiarazione [...], relativamente alle operazioni registrate nella parte dell'anno solare anteriore alla dichiarazione di fallimento, [...], e ai sensi del presente comma.*

Per le operazioni effettuate successivamente all'apertura del fallimento [...] gli adempimenti previsti dal presente decreto, anche se è stato disposto l'esercizio provvisorio, devono essere eseguiti dal curatore [...]. Le fatture possono essere emesse entro trenta giorni dal momento di effettuazione delle operazioni e le dichiarazioni di cui agli artt. 27 e 33 devono essere presentate solo se nel mese, trimestre o semestre precedente siano state registrate operazioni imponibili.”

Relativamente a tale articolo, era stato poi sollevato il dubbio di incostituzionalità per eccesso di delega: la Corte Costituzionale⁴⁹ tuttavia concluse nel senso della inammissibilità della questione, *“poiché, in ossequio alla prevalente giurisprudenza il legislatore non ha voluto distinguere tra l'attività gestionale dell'impresa ed il momento della sua liquidazione, si è finito col considerare "operazioni imponibili" ai fini IVA, tutte le cessioni dei beni effettuate in sede fallimentare senza, con questo, operare alcuna forzatura o, come paventato, alcun eccesso di delega legislativa”*.

Successivamente il Legislatore è invece intervenuto⁵⁰ per risolvere il problema dell'individuazione del soggetto obbligato a presentare la dichiarazione riguardante l'anno precedente la dichiarazione di Fallimento. In mancanza di specifica disposizione di legge in merito, prima di allora, il Curatore non

⁴⁶ ZAFARANA C., *op. cit.*

⁴⁷ Ciò è confermato anche dalla diminuzione della produzione giurisprudenziale e di prassi in materia.

⁴⁸ Intitolato: *“Norme integrative e correttive del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, concernente istituzione e disciplina dell'I.V.A.”*

⁴⁹ Corte Cost., sentenza del 30 aprile 1986, n. 115.

⁵⁰ D.L. 417/1991, convertito in L. 66/1992: *“Disposizioni concernenti criteri di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, delle tasse per i contratti di trasferimento di titoli e valori e altre disposizioni tributarie urgenti”*.

era tenuto a tale adempimento. Così è stato modificato il testo dell'art. 74-bis citato, prescrivendone l'obbligo a carico del Curatore, entro quattro mesi dalla nomina, se alla data di dichiarazione di Fallimento il termine per la presentazione della dichiarazione stessa non fosse ancora scaduto.

Il D.P.R. 322/1998⁵¹ è intervenuto poi a regolamentare lo stesso tema oggetto del primo comma dell'art. 74-bis citato. L'art. 8, c. 4 del D.P.R. 322/1998⁵². Modificando il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno precedente la dichiarazione di Fallimento (nel caso in cui tale termine non fosse ancora scaduto al momento della nomina del Curatore), originariamente previsto in quattro mesi e riconducendolo ai termini ordinari previsti per i contribuenti *in bonis*, ha creato non pochi dubbi interpretativi. A partire dal 22 settembre 1998, data di entrata in vigore della norma, se questa fosse stata interpretata letteralmente, avrebbe comportato la conseguenza paradossale che, se un professionista avesse ricevuto la nomina a Curatore nello stesso giorno di scadenza del termine, avrebbe dovuto predisporre e presentare in poche ore sia la dichiarazione IVA dell'anno solare precedente, sia quella relativa alla frazione d'anno relativa al periodo 1/1-data di dichiarazione del fallimento. Se questo non fosse bastato, la norma si poneva in chiaro contrasto con la previsione del primo comma dell'art. 74-bis del D.P.R. 633/1972, che concedeva al Curatore il termine di quattro mesi dalla nomina, per provvedere agli obblighi di registrazione delle operazioni poste in essere ante fallimento, nel caso i relativi termini non fossero ancora scaduti. In conclusione, coesistevano due norme che per lo stesso adempimento prevedevano due termini diversi: si rendeva pertanto necessario un ulteriore intervento legislativo⁵³.

Il D.P.R. 542/1999⁵⁴ è intervenuto in tal senso, modificando ulteriormente il D.P.R. 322/1998, aggiornando le modalità di presentazione delle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA, nei casi di fallimento.

Ai fini IVA era finalmente previsto che:

- nel caso la dichiarazione di fallimento fosse intervenuta tra il 1° gennaio e il termine di presentazione della dichiarazione IVA, se la dichiarazione relativa all'anno precedente non

⁵¹ “Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, della legge 23 dicembre 1996, n. 662”.

⁵² Nella sua originaria formulazione, disponeva che “Le dichiarazioni di cui all'articolo 74-bis del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, sempreché i relativi termini di presentazione non siano ancora scaduti, sono presentate dai curatori [...] con le modalità e i termini di cui ai commi precedenti.”

⁵³ DEOTTO D., MIELE L., Semplificati gli adempimenti per la presentazione delle *dichiarazioni*, in *Corriere Tributario*, n. 31/1998, p. 2305.

⁵⁴ “Regolamento recante modificazioni alle disposizioni relative alla presentazione delle dichiarazioni dei redditi, dell'IRAP e dell'IVA”.

fosse ancora stata presentata dal contribuente *in bonis*, tale obbligo sarebbe spettato al Curatore entro quattro mesi dalla sua nomina;

- per le operazioni registrate nell'intero anno solare in cui fosse stato dichiarato il fallimento, il curatore avrebbe dovuto presentare, nei termini ordinari, un'unica dichiarazione IVA comprensiva di due moduli, riepilogativi rispettivamente delle operazioni registrate ante e post fallimento;
- per le operazioni registrate nella parte dell'anno solare anteriore alla dichiarazione di fallimento si rendeva necessaria la presentazione di un'ulteriore dichiarazione, denominata "Modello 74-bis", al fine di consentire all'Amministrazione finanziaria l'eventuale insinuazione allo stato passivo della procedura fallimentare, nel caso da tale frazione d'anno fosse emerso un debito IVA del Fallimento nei confronti dell'Erario.

L'ultimo intervento legislativo⁵⁵ all'art. 74-bis, è consistito nell'inserimento del terzo comma, in materia di rimborso "*In deroga a quanto disposto dal primo comma dell'articolo 38-bis, i rimborsi previsti nell'articolo 30, non ancora liquidati alla data della dichiarazione di Fallimento o di liquidazione coatta amministrativa e i rimborsi successivi, sono eseguiti senza la prestazione delle prescritte garanzie per un ammontare non superiore a lire cinquecento milioni*".

Nei prossimi capitoli verranno approfondite le specifiche tematiche inerenti le modalità operative di applicazione delle imposte dirette e dell'IVA in ambito concorsuale.

⁵⁵ Art. 31, comma 1, lett. c), L. 388/2000 (Legge finanziaria 2001).

CAPITOLO II

Gli adempimenti del periodo iniziale e in corso di Procedura

2.1 Gli effetti patrimoniali del Fallimento

L'istituto del Fallimento ha sempre avuto come fine preminente la realizzazione dei diritti dei creditori⁵⁶ attraverso la liquidazione coattiva del patrimonio del debitore da parte del Curatore fallimentare, sotto la vigilanza del Giudice Delegato, in modo da assicurare la *par condicio*⁵⁷ tra i creditori, nel rispetto dei legittimi diritti di prelazione portati da ciascuno.

La dichiarazione di Fallimento comporta innanzitutto una scissione tra l'impresa e il soggetto che fino a quel momento l'aveva gestita. Tale separazione⁵⁸ comporta significative ripercussioni sotto il profilo tributario, dal punto di vista dei risvolti impositivi, ma anche in ordine ai principi fondamentali della disciplina fiscale.

Per questi motivi, un aspetto da considerare prima di procedere alla trattazione degli aspetti fiscali del Fallimento, riguarda gli effetti patrimoniali che l'apertura della Procedura comporta nei confronti del fallito e di conseguenza dei terzi.

Le norme di interesse, nel caso di Fallimento dell'imprenditore individuale, (persona fisica), sono gli artt. 42, c. 1, 44 e 120, c. 1 L.F.

⁵⁶ D'ATTORRE G., SANDULLI M., *Manuale delle procedure concorsuali*, Torino, 2016, p. 9: "Il Fallimento è una procedura esecutivo-satisfattiva", che ha lo scopo di soddisfare i creditori concorsuali, a mezzo della liquidazione dell'intero patrimonio del debitore. "L'interesse primario che la disciplina fallimentare è diretta a garantire è, pertanto quella dei creditori. [...] Può oggi discutersi se il Fallimento debba o possa perseguire, oltre agli interessi dei creditori, anche interessi diversi, individuati di volta in volta negli interessi dei lavoratori, dei fornitori, di particolari categorie di soggetti diversi dai creditori, dell'integrità dei processi produttivi. In ogni caso, questi interessi, laddove rilevanti, possono al più coesistere con quello dei creditori, ma non possono sostituirlo o surrogarlo; in caso di conflitto, prevale, salvo eccezioni, l'interesse dei creditori."

⁵⁷ GAMBI L., *Erario e Fallimento*, in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, n. 1/2017, p. 125: "L'art. 52 L.F. esprime un principio di "universalità" soggettiva del concorso, che si declina nelle due forme di concorso sostanziale e concorso formale. In base al concorso sostanziale, ciascun creditore ha diritto a veder soddisfatte, sotto il profilo economico, le proprie ragioni creditorie sulla base ad un criterio proporzionale, salve le legittime cause di prelazione (la cd. "par condicio creditorum")".

⁵⁸ D'ATTORRE G., SANDULLI M., *Manuale delle procedure concorsuali*, op. cit., p. 77: "Nel senso che la dichiarazione di Fallimento avrebbe la conseguenza di costituire un patrimonio separato, destinato esclusivamente al soddisfacimento dei creditori ed insensibile alle nuove eventuali obbligazioni assunte dal fallito."

L'art. 42, c. 1 L.F., prevede che la dichiarazione di Fallimento privi dalla sua data il fallito dell'amministrazione e della disponibilità dei suoi beni e dei suoi diritti⁵⁹ (il c.d. "spossessamento")⁶⁰, esistenti a quella data, che vengono attribuiti all'ufficio fallimentare, il quale "*eserciterà i diritti e le facoltà in precedenza spettanti al debitore al fine di realizzare lo scopo tipico della Procedura fallimentare, ovvero il soddisfacimento dei creditori*"⁶¹. Questa "massa attiva" iniziale, potrà subire delle variazioni nel corso della Procedura: saranno infatti appresi al Fallimento anche i beni che dovessero successivamente pervenire al fallito, al netto delle spese sopportate per il loro acquisto e la loro conservazione. Il Curatore, previa autorizzazione del comitato dei creditori, potrà tuttavia anche rinunciare ad acquisire tali beni, nel caso i costi da sostenere per l'acquisto e la conservazione dovessero rivelarsi superiori al loro presumibile valore di realizzo.

Lo spossessamento comporta poi nei confronti del fallito le conseguenze previste dall'art. 44 L.F.: tutti gli atti e i pagamenti da lui effettuati dopo la dichiarazione di Fallimento saranno inefficaci rispetto ai creditori. La stessa sorte subiranno i pagamenti da lui ricevuti dopo l'apertura della Procedura⁶².

Con l'apertura della Procedura fallimentare quindi, il patrimonio del fallito subisce un "*vincolo di destinazione*"⁶³ volto al soddisfacimento delle ragioni dei creditori, una sorta di "*crystallizzazione del patrimonio aziendale il quale diviene insensibile all'operato del suo effettivo titolare*"⁶⁴.

Il fallito conserva tuttavia la proprietà dei propri beni, fino al momento in cui gli stessi saranno liquidati dal Curatore. La giurisprudenza prevalente⁶⁵ conferma che alla sentenza dichiarativa di Fallimento non consegue l'incapacità di agire, né la perdita della capacità imprenditoriale del fallito⁶⁶, tanto che eventuali atti di amministrazione e disposizione del patrimonio, saranno validi e vincolanti nei

⁵⁹ D'ATTORRE G., SANDULLI M., *op. cit.*, p. 79: "*il fallito conserverà la "piena disponibilità di taluni beni e diritti di natura personale, o perché esclusi per legge all'esecuzione forzata [...], o perché essenziali alla sua sussistenza."*

⁶⁰ Realizzando la "*costituzione di un vincolo temporaneo di destinazione sul patrimonio che dura fino alla liquidazione o alla chiusura del Fallimento*": D'ATTORRE G., SANDULLI M., *op. cit.*, p. 77.

⁶¹ D'ATTORRE G., SANDULLI M., *op. cit.*, p. 78.

⁶² GROSSI M.R., *La riforma della legge fallimentare – commento e formule della nuova disciplina delle procedure concorsuali*, Milano, 2008, p. 411, cita Tribunale di Catania, sent. 9 ottobre 1997, n. 4434, che ha precisato come "*l'efficacia della sentenza di Fallimento decorre dall'ora zero del giorno della pronuncia, e pertanto si considerano successivi al Fallimento anche i pagamenti eseguiti e quelli ricevuti dal fallito nello stesso giorno*".

⁶³ D'ATTORRE G., SANDULLI M., *op. cit.*, p. 78.

⁶⁴ CINIERI S., *Adempimenti fiscali nel Fallimento, corso n. 16 in Pratica fiscale e Professionale*, n. 46/2010, p. 5 – Allegato "I Corsi".

⁶⁵ Tra le altre, Cass. civ., 7 luglio 1981, n. 4434.

⁶⁶ L'Agenzia delle Entrate, nella circolare 4 ottobre 2004, n. 42/E, al punto 2.1, precisa che "*egli può intraprendere una nuova impresa anche nel corso della procedura (sempre che l'esercizio di quest'ultima avvenga in piena autonomia, nel senso che i beni a tal fine utilizzati non siano compresi nel Fallimento)*".

confronti delle parti coinvolte in buona fede, ma privi di efficacia nei confronti del Fallimento, quindi inopponibili alla “massa” creditoria, che rimane in tal modo tutelata, e neppure insinuabili al passivo⁶⁷.

La dichiarazione di Fallimento non comporta pertanto il trasferimento della proprietà dei beni del fallito alla Procedura: l’assoggettamento al Fallimento si riferisce all’impresa, non alla persona fisica o giuridica.

Quanto detto sopra in riferimento agli effetti della sentenza dichiarativa di Fallimento, vale anche nel caso in cui l’impresa fallita assuma la veste di società, anche di capitali.

Per questi ultimi soggetti, la normativa concernente gli effetti patrimoniali nei confronti della società e dei suoi organi, è cambiata in seguito all’entrata in vigore dal 1° gennaio 2004, del D. lgs. 6/2003⁶⁸.

Prima della riforma del diritto societario, la sentenza dichiarativa di Fallimento era espressamente prevista quale causa di scioglimento delle società di capitali.

L’art. 2448 c.c.⁶⁹, nella versione ante riforma, prevedeva al secondo comma che la società si sciogliesse, tra gli altri casi, “*per provvedimento dell’ autorità governativa nei casi stabiliti dalla legge, e per la dichiarazione di Fallimento se la società ha per oggetto un’ attività commerciale. Si osservano in questi casi le disposizioni delle leggi speciali*”⁷⁰.

L’articolo 2497 c.c. poi, sempre nella versione ante riforma, prevedeva che “*allo scioglimento e alla liquidazione della società si applicano le disposizioni degli articoli da 2448 a 2457*”⁷¹; in caso di Fallimento pertanto, si applicavano automaticamente le norme relative alla liquidazione, a prescindere dalla delibera dell’assemblea dei soci in tal senso.

Come per l’imprenditore individuale, il patrimonio sociale cadeva sotto la disponibilità e l’amministrazione del Curatore; gli amministratori tuttavia rimanevano in carica, e potevano esercitare i diritti di tutela della società nei confronti del Fallimento⁷² e, in seguito alla chiusura della Procedura,

⁶⁷ D’ATTORRE G., SANDULLI M., *op. cit.*, p. 118-119: “*Tutti coloro i quali vantino una pretesa nei confronti dell’imprenditore fallito devono farla espressamente valere attraverso l’apposito procedimento, in quanto il Curatore non può, autonomamente, adempiere alle obbligazioni del fallito (art. 52 L.F.), né, in linea generale, il terzo può essere soddisfatto fuori dallaprocedura fallimentare. Sitratta del principio del “concorso formale” [...] e della connessa regola dell’esclusività del procedimento di accertamento del passivo*”. “*Le pretese nei confronti del fallito devono essere fatte valere con la domanda di ammissione al passivo, che può avere ad oggetto sia un credito pecuniario, sia un diritto reale o personale su beni mobili o immobili.*”

⁶⁸ “*Riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative, in attuazione della legge 3 ottobre 2001, n. 366.*”; nel prosieguo “*riforma del diritto societario*”.

⁶⁹ Ora trasposto, con modifiche, nell’art. 2484 c.c.

⁷⁰ FERRARA F., CORSI F., *Gli imprenditori e le società*, Milano, 2001, p.649.

⁷¹ Ora gli articoli di riferimento sono quelli dal 2484 al 2496 c.c.

⁷² Tipicamente ciò succedeva nella fase di accertamento del passivo.

cessavano gli effetti del Fallimento sul patrimonio sociale e decadevano gli organi preposti al Fallimento. Gli amministratori della società riacquistavano il potere di amministrare i beni (eventualmente non sottoposti a liquidazione) e di disporne, fermi gli effetti degli atti compiuti dal Curatore.⁷³

In seguito al decreto che sanciva la chiusura della Procedura, la società si scioglieva. Nell'eventualità che i soci fossero interessati alla ripresa dell'attività, sarebbe stata necessaria una delibera dell'assemblea di revoca della liquidazione. In tal modo la società sarebbe ritornata *in bonis* e avrebbe potuto continuare l'esercizio dell'attività, interrotta in occasione del Fallimento.

La riforma del diritto societario del 2003, per mezzo dell'attuale 2484 c.c., ha espunto dall'elenco delle cause di scioglimento delle società, la fattispecie della dichiarazione di Fallimento; se dovesse pertanto residuare dell'attivo alla chiusura della Procedura, non servirebbe alcuna delibera dell'assemblea affinché la società già fallita potesse riprendere l'esercizio dell'attività condotta ante Fallimento.

L'art. 2308 del c.c. annovera invece espressamente il Fallimento tra le cause di scioglimento delle società di persone. Gli effetti dell'apertura della Procedura nelle società con soci illimitatamente responsabili, sono previsti all'art. 147 L.F. che al c. 1 dispone: *“La sentenza che dichiara il fallimento di una società appartenente ad uno dei tipi regolati nei capi III, IV e VI del titolo V del libro quinto del codice civile⁷⁴, produce anche il fallimento dei soci, pur se non persone fisiche, illimitatamente responsabili”*.

Le Procedure aperte nei confronti dei soci per estensione di quella riferita alla società, rimangono distinte tra loro⁷⁵, così come restano separati i rispettivi patrimoni e i debiti nei confronti dei creditori concorsuali. Ogni Fallimento risulterà pertanto caratterizzato da una propria massa attiva e una passiva, anche se l'istanza di ammissione al passivo da parte di un creditore sociale, stante la responsabilità illimitata dei soci della fallita, varrà anche nella massa passiva del Fallimento di questi ultimi. Il creditore ammesso allo stato passivo di entrambe le Procedure avrà perciò il diritto di partecipare ai relativi riparti fino a che non sarà interamente soddisfatto (nel caso ci fosse capienza). I Fallimenti dei soci agiranno in regresso per l'eventuale quota pagata in più rispetto a quella dovuta.

⁷³ AA.VV., *Diritto commerciale*, Bologna, 1993, p. 632.

⁷⁴ Società in nome collettivo, società in accomandita semplice e società in accomandita per azioni.

⁷⁵ Art. 148 L.F.

2.2 La soggettività passiva tributaria nel Fallimento

Un altro aspetto da considerare prima di procedere alla trattazione degli aspetti fiscali del Fallimento, è la questione della soggettività tributaria nell'ambito della Procedura concorsuale.

Abbiamo già detto del disinteresse da parte del Legislatore fallimentare relativamente ai risvolti tributari delle Procedure concorsuali e della mancanza all'interno della Legge fallimentare di una norma che disciplini la materia dal punto di vista fiscale.

Di contro, il Legislatore tributario ha provveduto nel tempo a redigere specifiche norme al fine di prescrivere altrettanto specifici obblighi in capo al Curatore, coinvolgendolo in tutti gli adempimenti che potrebbero rimanere inevasi a causa dell'eventuale negligenza da parte del fallito.

Il Legislatore tributario e l'Amministrazione finanziaria inoltre hanno sempre avuto in comune un maggior interesse alla garanzia dell'adempimento delle obbligazioni fiscali, indipendentemente dal soggetto deputato ad occuparsene in concreto, rispetto all'esigenza di coordinamento sistematico dei rapporti tra le due discipline, tributaria e concorsuale.

Abbiamo visto come l'Amministrazione finanziaria, a causa anche di questa frammentarietà normativa in ambito fiscale, propenda sovente per l'imputazione al Curatore, quasi fosse un sostituto del fallito, degli adempimenti tributari facenti carico a quest'ultimo, nei casi in cui la Legge non li abbia disciplinati specificamente.

Si comprende così come il Curatore nel suo ruolo di amministratore del patrimonio fallimentare, si trovi spesso a vedere sovrapposte le proprie responsabilità in qualità di organo della Procedura con quelle a carico del fallito.

In quest'ottica, è utile riepilogare la normativa tributaria in materia di soggettività passiva, in relazione al ruolo rivestito dal Curatore all'interno della Procedura concorsuale fallimentare.

Quest'ultimo, in qualità di organo gestorio della Procedura, deve amministrare, gestire e liquidare il patrimonio fallimentare, allo scopo di ripartire il risultato della liquidazione tra i creditori partecipanti al concorso⁷⁶. Nell'esercizio delle proprie funzioni, assume il ruolo di pubblico ufficiale: affermare che in tale qualità subentri nei rapporti tra l'Erario e il fallito, a scapito dell'interesse degli altri

⁷⁶ D'ATTORRE G., SANDULLI M., *Manuale delle procedure concorsuali*, Torino, 2016, p. 63.

creditori⁷⁷ appare evidentemente non sostenibile. In considerazione poi della natura pubblicistica e giudiziale del Fallimento, il Curatore “è dotato di poteri originari”, derivanti cioè direttamente ed esclusivamente dalla Legge, “*caratterizzati dalla stessa natura giuridica di quelli spettanti agli altri organi del Fallimento e pertanto non derivanti dai poteri del fallito o dei creditori, né coincidenti con essi*”⁷⁸.

Da quanto sopra si può evincere quindi che il Curatore è soggetto al rispetto e all’osservanza di tutti e solo quei doveri che gli sono espressamente imposti da specifiche norme di Legge. Il Curatore non succede nella posizione del fallito: è pacifico in dottrina che egli non sia un rappresentante del fallito⁷⁹, né suo successore, ma solo terzo subentrante nell’amministrazione del patrimonio e per l’esercizio dei soli poteri conferitigli dalla legge⁸⁰.

Ritenuto pacifico che non si possa considerare il Curatore quale soggetto tenuto personalmente all’adempimento delle obbligazioni tributarie in corso di Procedura, l’attenzione si sposta sull’individuazione del soggetto passivo d’imposta in costanza di Fallimento.

Sugli obblighi fiscali direttamente inerenti il fallito, anche successivamente alla dichiarazione di Fallimento, abbiamo già avuto modo di appurare che quest’ultimo è da considerare il solo soggetto passivo. Per gli obblighi che incombono sul Fallimento, invece, inizialmente il problema verteva nel considerare persistente l’esercizio dell’impresa commerciale in corso di Procedura o meno. In un’ottica di continuità dell’attività prima e dopo la dichiarazione di Fallimento, la gestione della Procedura da parte del Curatore era assimilata a quella del liquidatore nella liquidazione ordinaria. La considerazione circa l’insistenza dell’attività d’impresa anche dopo il Fallimento portava a conclusioni discutibili. Risultava necessario individuare una figura di imprenditore commerciale in corso di Procedura e sostenere perciò una sorta di subingresso del Curatore nella stessa posizione del fallito: ciò equivaleva ad attribuire al Curatore la qualifica di imprenditore. Abbiamo visto come tale concezione sia stata superata con la riforma tributaria degli anni Settanta, la quale al contrario ha posto

⁷⁷ CAPOCCHI A., *Problematiche fiscali nelle procedure concorsuali*, in *Il Fallimento*, 1/2003, p. 107, il quale sottolinea in merito l’impegno assunto dal Curatore ad essere fedele a tale interesse “*in forza della diligenza richiesta dall’art. 38 della L.F.*”.

⁷⁸ MAURO M., *Imposizione fiscale e Fallimento*, op. cit., p.34.

⁷⁹ MAURO M., *Imposizione fiscale e Fallimento*, op. cit., p. 30.

⁸⁰ D’ ORAZIO L., *Il Curatore fallimentare e lo smaltimento dei rifiuti, un sospiro di sollievo*, in *Il Fallimento*, 5/2018, p. 586, in cui l’autore commenta due pronunce antitetiche del Consiglio di Stato (Sez. IV, Sentenza 25 luglio 2017, n. 3672 e Sez. IV, 04 dicembre 2017, n. 5668), che, pur basandosi entrambe sul principio comunitario “*chi inquinava paga*”, concludono in maniera opposta sulla responsabilità del Curatore che riscontri rifiuti inquinanti nel compendio fallimentare. L’autore mostra preferenza per la tesi che esclude la responsabilità del Curatore in virtù della sua specifica funzione, che prevede il rispetto degli adempimenti specificamente assegnatigli dalla legge, con lo scopo di liquidare la massa attiva al fine di realizzare il miglior soddisfacimento dei creditori, in ossequio alla *par condicio creditorum*.

l'accento sulle finalità liquidatorie dell'amministrazione fallimentare, con ciò escludendo che l'attività di impresa del fallito continui dopo la dichiarazione di Fallimento e sottolineando la differenza tra gli scopi perseguiti dall'una e dall'altra⁸¹.

La questione è stata infine risolta con l'odierno TUIR, in cui dall'originario art. 125 (ora trasposto nell'art. 183), risulta come il Legislatore consideri il Curatore quale soggetto attore in qualità di organo gestorio ai fini liquidatori del patrimonio del fallito, il quale rimane titolare, nonostante il c.d. effetto dello spossessamento⁸², e conserva la qualità di contribuente⁸³ direttamente colpito dall'imposizione fiscale. Il Legislatore ritiene infatti che *“il fallimento non si trasforma in soggetto passivo d'imposta, ma rimane, anche di fronte all'Amministrazione finanziaria, una procedura giudiziaria con finalità liquidatorie”*⁸⁴.

La posizione dell'Amministrazione finanziaria in merito è conforme⁸⁵: anche per l'Agenzia delle Entrate il fallito, in corso di Procedura, mantiene la soggettività passiva d'imposta ed è tenuto ad osservare personalmente e tempestivamente, gli adempimenti relativi anche ad eventuali ulteriori redditi dallo stesso posseduti, non compresi nella massa fallimentare. Il fallito inoltre, sia imprenditore individuale, sia socio di società di persone, conserva la piena titolarità giuridica dei redditi personali, attratti al Fallimento o meno⁸⁶.

Su tale questione la dottrina ha assunto inizialmente posizioni differenti a quella del Legislatore tributario.

Alcuni hanno ritenuto che l'obbligo di presentare la dichiarazione iniziale⁸⁷, stabilito in capo al Curatore comportasse anche l'obbligo di pagare l'eventuale debito d'imposta da questa emergente. La dichiarazione assumeva pertanto il connotato di obbligo strumentale al fine di pagare all'Amministrazione finanziaria le imposte concernenti il periodo prefallimentare, nel caso si fosse realizzato un reddito imponibile. Secondo questo orientamento il Curatore assumeva la qualifica di soggetto passivo d'imposta.

⁸¹ CAPOCCHI A., *Problematiche fiscali nelle procedure concorsuali*, op. cit.

⁸² Come definito sopra.

⁸³ TESAURO F., *Appunti sugli adempimenti fiscali del Curatore fallimentare*, in *Rassegna Tributaria*, I, 1990, p. 223; FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 2019, definisce “contribuente” “colui che deve l'imposta perché si sono verificati fatti e situazioni, previsti dalla legge come presupposto tributario, che sono a lui riferibili o ascrivibili”.

⁸⁴ CAPOCCHI A., *Problematiche fiscali nelle procedure concorsuali*, op. cit. Sullo stesso punto CIARCIA A.R., *Le conseguenze, in ambito tributario, della dichiarazione di Fallimento*, in *Dir. e Prat. Trib.*, n. 4/2005, p. 10553.

⁸⁵ Circolare Agenzia delle Entrate. n. 26/E del 22 marzo 2002.

⁸⁶ Risoluzione n. 171/E del 5 giugno 2002.

⁸⁷ Relativa alla frazione d'anno che va dall'inizio del periodo d'imposta alla data di apertura del Fallimento.

Questa opinione non è condivisibile in quanto se il Curatore assumesse tale qualifica, si porrebbe l'ulteriore problema di considerarlo soggetto passivo in proprio, o in forza del ruolo di organo della Procedura: entrambe le tesi appaiono non condivisibili in forza di quanto detto in precedenza in relazione al ruolo svolto dal Curatore all'interno della Procedura.

L'orientamento prevalente fonda invece le sue convinzioni nell'ottica della finalità liquidatoria della Procedura fallimentare. Sulla base di tale presupposto, la dichiarazione del Curatore ha finalità meramente informative, anche in considerazione della non poco frequente circostanza che si verifica nella realtà, cioè la frammentarietà e/o irregolarità della documentazione contabile rinvenuta dal Curatore, che dovrebbe essere utilizzata per redigere la situazione patrimoniale ed economica del fallito al fine di predisporre correttamente la dichiarazione di cui si è detto. In quest'ottica il Curatore non può essere ritenuto personalmente responsabile, perché è compito dell'imprenditore fallito, tenere una corretta e aggiornata contabilità e collaborare con il Curatore medesimo⁸⁸.

Tale ultimo orientamento pertanto è coerente con la posizione del Legislatore in merito all'attribuzione della soggettività passiva tributaria al fallito, anche nell'eventualità che il presupposto impositivo occorra dopo la dichiarazione di Fallimento.

A differenza della dottrina e sopperendo alle lacune normative, la giurisprudenza invece è sempre stata univoca nel senso di riconoscere solo al fallito la titolarità dell'imposizione fiscale⁸⁹.

Attribuendo alla dichiarazione del Curatore valenza meramente informativa, secondo la giurisprudenza essa non ha carattere vincolante per il fallito: una volta tornato *in bonis* avrebbe infatti la possibilità di sollevare in merito tutte le eccezioni che ritenga opportune.

⁸⁸ Le differenti posizioni dottrinali sono state analizzate da MICCINESI M., in *L'imposizione sui redditi nel Fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990.

⁸⁹ CAPOCCHI A., in *Problematiche fiscali nelle procedure concorsuali*, op. cit., fa riferimento principalmente alle seguenti pronunce: Corte cost. 21 aprile 1989, n. 240, in *Il Fallimento* 1990, p. 1090, nella quale si afferma che “il curatore è obbligato a presentare la dichiarazione dei redditi relativa al periodo anteriore alla data di Fallimento e la dichiarazione relativa al risultato finale della liquidazione, quale organo di giustizia nell'interesse della massa dei creditori.”; Cass. 8 settembre 1986, n. 5476, in *Il Fallimento* 1987, p. 155, nella quale si riconosce alla dichiarazione dei redditi presentata dal Curatore “natura di dichiarazione di scienza, ossia dell'esposizione di una semplice situazione di fatto, suscettibile di costituire il presupposto di un'obbligazione tributaria, non anche di accettazione del debito tributario e di impegno al pagamento dell'imposta e può essere sempre, nei limiti, rettificata per resistere alla pretesa tributaria concretamente applicata sulla base di essa”. Essa non svolge alcun effetto vincolante per il fallito tornato *in bonis*, che resta l'unico titolare dell'obbligazione tributaria e, quindi, l'unico soggetto tenuto al pagamento della medesima; Cass. 28 ottobre 1980, n. 5777, in *Il Fallimento* 1981, p. 260, nella quale la Suprema Corte conferma il potere di amministrazione conferito al Curatore dalla disciplina fallimentare non ha lo stesso carattere di quello che aveva l'imprenditore *in bonis*, anzi, ha diversi caratteristiche e finalità. La figura del Curatore non è pertanto assimilabile a quella degli amministratori e dei liquidatori delle società, in virtù della funzione pubblica che svolge; Comm. trib. centr. 6 marzo 1996, n. 995, in *Corr. trib.* 1996, I, 274, nella quale si afferma che “il curatore fallimentare non è né un rappresentante né un sostituto o un alter ego del fallito, ma un ausiliario del giudice del fallimento; pertanto egli è tenuto agli adempimenti inerenti esclusivamente alle operazioni effettuate successivamente all'apertura del Fallimento.”.

Riepilogando quanto fin qui esposto, in considerazione delle comuni posizioni assunte da dottrina e giurisprudenza preminenti, si può affermare che il Curatore abbia il compito di rendere noti all'Amministrazione finanziaria i fatti potenzialmente generatori di materia imponibile. Egli non deve pertanto essere considerato né debitore d'imposta, né responsabile o sostituto per il suo pagamento. Ciò non significa che in capo al Curatore non vengano adempimenti direttamente a lui ascrivibili⁹⁰, ma che la debenza di questi ultimi origina da atti posti in essere in occasione della Procedura e per il corretto svolgimento della stessa.

La posizione quindi del Curatore in relazione all'obbligazione tributaria sorta in ambito fallimentare, non può essere ricondotta a quella di soggetto responsabile in proprio; egli ricopre il ruolo di organo della Procedura, in funzione del quale svolge una funzione pubblica. Se dovesse persistere del debito tributario successivamente all'inizio della Procedura, questo dovrà necessariamente gravare in capo al fallito, come specificato sopra, unico soggetto passivo d'imposta, o in capo al Fallimento, sicuramente mai direttamente sul Curatore⁹¹.

2.3 Le imposte sui redditi del periodo prefallimentare

Abbiamo finora trattato della difficile relazione tra il diritto tributario e il diritto fallimentare, che non permette di stabilire tra loro un rapporto di eccezione a regola e abbiamo ricostruito il quadro di riferimento della nozione di soggettività passiva tributaria in ambito fallimentare.

Spostiamo ora l'attenzione sulle questioni di natura impositiva in materia di imposte dirette⁹² che sorgono in occasione del Fallimento.

La disciplina fiscale del periodo prefallimentare⁹³ è contenuta nel primo comma dell'art. 183, c. 1 del TUIR, a tenore del quale: *“Nei casi di Fallimento [...] il reddito d'impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la dichiarazione di Fallimento [...] è determinato in base al bilancio redatto dal Curatore [...]. Per le imprese individuali e per le società in nome collettivo e in accomandita semplice il detto reddito concorre a formare il reddito complessivo dell'imprenditore,*

⁹⁰ Un esempio per tutti: le imposte di bollo dovute per gli atti posti in essere dallo stesso.

⁹¹ CAPOCCHI A., in *Problematiche fiscali nelle procedure concorsuali*, op. cit., fa riferimento alla seguente pronuncia: Cassazione, 1 marzo 1996, n. 1611.

⁹² FALSITTA G., in *Corso istituzionale di diritto tributario*, op. cit. a p. 128 definisce le imposte dirette come *“le imposte che assumono a presupposto indici diretti di forza economica (reddito o patrimonio).”*

⁹³ Espressione utilizzata da TESAURO F., in *Appunti sugli adempimenti fiscali del Curatore fallimentare*, op. cit., p.241.

dei familiari partecipanti all'impresa o dei soci relativo al periodo di imposta in corso alla data di dichiarazione di Fallimento [...]”.

La sentenza dichiarativa di Fallimento pertanto sancisce il termine dell'attività dell'imprenditore, determinando una sorta di cristallizzazione dei processi economici fino a quel momento in atto⁹⁴.

In questo primo periodo d'imposta dunque, nettamente separato dal periodo post dichiarazione di Fallimento, il reddito viene determinato in base alle ordinarie regole (semplificando, ricavi imponibili meno costi deducibili).

La prima cosa da fare pertanto è individuare precisamente la data di riferimento per il termine finale del segmento temporale di interesse, perché proprio da tale data decorrono taluni termini da osservare per adempiere agli obblighi tributari previsti in capo al Curatore, con la conseguente delimitazione della sua responsabilità in materia di violazioni commesse. La norma fa genericamente riferimento alla “*dichiarazione di Fallimento*”⁹⁵; si esclude che tale data possa essere precedente a quella in cui iniziano a decorrere gli effetti della dichiarazione⁹⁶. Questi ultimi decorrono dalla data di pubblicazione della sentenza dichiarativa del Fallimento, la quale è provvisoriamente esecutiva⁹⁷: essa è pertanto efficace sin dal momento del suo deposito in cancelleria⁹⁸. E' questa quindi la data da considerare quale termine finale del periodo prefallimentare.

Un'altra norma fondamentale ai fini che qui interessano, è l'art. 5, c. 4 del D.P.R. 322/1998⁹⁹, intitolato “*Dichiarazione nei casi di liquidazione*”. Questo si occupa di disciplinare gli aspetti Procedurali inerenti la presentazione della dichiarazione dei redditi e prevede che “*Nei casi di Fallimento e di liquidazione coatta amministrativa, le dichiarazioni di cui al comma 1¹⁰⁰ “sono presentate, anche se si tratta di imprese individuali, dal Curatore o dal commissario liquidatore, [...], entro l'ultimo giorno*

⁹⁴ MAURO M., *Imposizione fiscale e Fallimento*, op. cit., p. 185.

⁹⁵ A prescindere dal momento in cui il Curatore ne venga materialmente a conoscenza, o comunichi l'accettazione della carica ai sensi dell'art. 29 L.F.: “*Il Curatore deve, entro i due giorni dalla partecipazione della sua nomina, far pervenire al giudice delegato la propria accettazione. Se il Curatore non osserva tale obbligo, il tribunale, in camera di consiglio, provvede d'urgenza alla nomina di altro Curatore*”.

⁹⁶ MICCINESI M., *L'imposizione sui redditi nel Fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, op. cit., p. 134.

⁹⁷ Art. 16, co. 2 L.F.: “*La sentenza produce i suoi effetti dalla data di pubblicazione ai sensi dell'art. 133, primo comma, del codice di procedura civile*”. Quest'ultimo dispone che “*La sentenza è resa pubblica mediante deposito nella cancelleria del giudice che l'ha pronunciata*”.

⁹⁸ Nei riguardi dei terzi invece, sempre l'art. 16, co. 2 L.F., prevede che essa estenda i propri effetti a decorrere dalla data di iscrizione della sentenza nel registro delle imprese, ai sensi del successivo art. 17 co. 2, il quale specifica che l'ufficio del registro delle imprese competente è quello dove l'imprenditore ha la sede legale, a meno che non differisca dalla sede effettiva: in tal caso l'iscrizione va effettuata anche nel luogo ove la procedura è stata aperta.

⁹⁹ Come da ultimo modificato dal D.L. 16/2012 “*Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento*”.

¹⁰⁰ Quella inerente il segmento temporale che va dall'inizio del periodo d'imposta alla data di apertura della procedura e quello successivo, che va dalla data della dichiarazione di Fallimento, con le precisazioni di cui abbiamo detto sopra, fino alla chiusura del procedimento.

del nono mese successivo a quello, rispettivamente, della nomina del Curatore e del commissario liquidatore, e della chiusura del Fallimento e della liquidazione”¹⁰¹. Sono stati pertanto aumentati dagli originari quattro a nove, i mesi a disposizione degli organi della Procedura, per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi. La giustificazione di tale maggior termine concesso al Curatore, sta sia nel riconoscimento delle difficoltà che solitamente si trova ad affrontare nel recuperare le informazioni contabili necessarie alla redazione del bilancio previsto al comma 1 dell’art. 183 del TUIR, sia delle tempistiche necessarie a procedere ai controlli della gestione dell’impresa fallita, del tutto estranee al Curatore.

Indipendentemente dalla natura dell’imprenditore fallito, il risultato del periodo prefallimentare deve risultare dal bilancio redatto dal Curatore. Per i motivi che vedremo in seguito, inerenti la determinazione del residuo attivo, tale documento risulta essere fondamentale anche per il maxi-periodo fallimentare.

Sulla base delle risultanze di tale bilancio il Curatore dovrà determinare il patrimonio netto iniziale; l’art. 183, c. 2 del TUIR infatti, dopo aver precisato che il reddito del periodo maxi-fallimentare si determina dal confronto tra il residuo attivo al termine della Procedura e il patrimonio netto iniziale alla data di apertura, precisa che quest’ultimo “è determinato mediante il confronto secondo i valori riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi, tra le attività e le passività risultanti dal bilancio di cui al comma 1, redatto e allegato alla dichiarazione iniziale del Curatore o dal commissario liquidatore. Il patrimonio netto è considerato nullo se l’ammontare delle passività è pari o superiore a quello delle attività.”

L’art. 73 del DP.R. 597/1973, di cui abbiamo trattato ripercorrendo l’evoluzione storica della normativa, prevedeva l’obbligo di redigere solo il conto dei profitti e delle perdite; oggi la norma di riferimento, l’art. 183, c. 1 del TUIR, usa il termine “bilancio”.

La dottrina prevalente¹⁰² ritiene sia necessario considerare questo “bilancio” alla stregua di ogni altro bilancio civilistico, comprensivo pertanto di stato patrimoniale e di conto economico¹⁰³.

¹⁰¹ LO CASCIO G. (diretto da), *Codice commentato del Fallimento*, Milano, 2008, a p. 1973, ritiene che “malgrado il silenzio della legge, detto obbligo operi anche nel caso di Fallimento di società di capitali in regime di trasparenza fiscale ex art. 115 TUIR, dal momento che, ai sensi dell’art. 10, primo comma D.M. 24 aprile 2004, l’assoggettamento di una di queste società ad una delle procedure concorsuali indicate dall’art. 101 quinto comma TUIR, fa venire meno l’efficacia dell’opzione a partire dall’inizio del periodo d’imposta in corso alla data di apertura della procedura”.

¹⁰² Tra gli altri TINELLI G., “La determinazione del reddito d’impresa nelle procedure concorsuali”, *op. cit.*, p. 263 ss.; MICCINESI M., *L’imposizione sui redditi nel Fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, *op. cit.*, p. 133 ss.

¹⁰³ LEO M., *Le imposte sui redditi nel testo unico. Tomo II*, Milano, 2016, p. 2743, afferma che “per le imprese minori di cui all’art. 66 del TUIR”, (cioè i soggetti che, secondo le disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, applicano il regime di contabilità semplificata e quindi non redigono lo stato patrimoniale), la

Da tale documento dovrà emergere il valore del “patrimonio netto dell’impresa o della società all’inizio della Procedura concorsuale”, in modo da poi poterlo confrontare con il “residuo attivo” finale, al fine di determinare successivamente, il risultato d’impresa del periodo concorsuale, di cui parleremo più avanti.

Nel redigere il bilancio in argomento, il Curatore non potrà limitarsi al riporto dei dati risultanti dalla contabilità rinvenuta, ma dovrà tener conto anche di tutte le attività e passività di cui sia venuto a conoscenza¹⁰⁴, in occasione dell’attività propedeutica alla redazione dell’inventario¹⁰⁵ e del bilancio da redigere ai sensi dell’art. 89 L.F.¹⁰⁶. Egli dovrà viceversa non tenere conto delle attività e passività che, pur risultando dalle scritture contabili, abbia riscontrato non essere in realtà esistenti. In merito all’inventario, taluni¹⁰⁷ sostengono che esso debba essere considerato il riferimento per redigere il bilancio ai fini fiscali; altri¹⁰⁸ fanno notare che il “bilancio” previsto dall’art. 183 TUIR, rappresenta invece “*un apposito ed autonomo adempimento fiscale, sganciato da quelli richiesti al Curatore dalla normativa fallimentare*”, mentre “*l’inventario è costituito da un mero elenco di attività, detenute dal fallito e rinvenute dal Curatore, indifferentemente appartenenti alla sfera personale o aziendale del fallito*”, e che non è affatto un bilancio. Inoltre questo documento ricomprende tutti i beni del fallito,

determinazione del reddito del periodo prefallimentare dovrebbe avvenire con le stesse modalità previste da quello stesso regime”, sulla considerazione che “*la redazione del bilancio disposta dalla legge fallimentare non fa venir meno l’ordinario regime impositivo applicabile alle imprese*”. A questa tesi STASI E., in *Obblighi fiscali del Curatore*, op. Cit. p. 1108, obietta che, “*mentre l’abrogato art. 73 D.P.R. n. 597/1973 richiedeva espressamente che il reddito relativo all’esercizio anteriore alla dichiarazione di Fallimento fosse determinato secondo le regole sino a quel momento osservate, viceversa tale statuizione non risulta più riprodotta nel contesto del già citato art. 183 (né in quello del previgente art. 125)*”. Sembra dunque preferibile ritenere che, per quanto attiene al periodo ante-fallimento, “*la scelta del legislatore sia stata nel senso di slegare la determinazione del risultato ad esso relativo dai pregressi regimi speciali di tassazione eventualmente fruiti dall’impresa fallita, ancorandola in ogni caso alla disciplina dettata in via generale dagli artt. 81 e 56 t.u.i.r.*”.

¹⁰⁴ Della stessa opinione l’Amministrazione finanziaria, nella Circolare del 22 marzo 2002, n. 26/E, secondo cui “*il Curatore deve ricostruire il patrimonio netto dell’impresa all’inizio della procedura sulla base dei dati disponibili e di quelli emersi nel corso della procedura, in sede di redazione dell’inventario dei beni acquisiti all’attivo fallimentare e di predisposizione dello stato passivo. Dovrà usare, a tal fine, tutta la diligenza necessaria per ricostruire il patrimonio aziendale sulla base degli elementi disponibili, richiedendo la collaborazione del fallito ed anche degli Uffici dell’Agenzia delle entrate che potranno fornire dati e notizie desumibili dalle dichiarazioni dei redditi, utili ai fini della determinazione del valore fiscale degli elementi patrimoniali*”.

¹⁰⁵ L’art. 88 L.F. intitolato “*Presa in consegna dei beni del fallito da parte del Curatore*”, dispone che “*Il Curatore prende in consegna i beni di mano in mano che ne fa l’inventario insieme con le scritture contabili e i documenti del fallito. Se il fallito possiede immobili o altri beni soggetti a pubblica registrazione, il Curatore notifica un estratto della sentenza dichiarativa di Fallimento ai competenti uffici, perché sia trascritto nei pubblici registri.*”

¹⁰⁶ Intitolato “*Elenchi dei creditori e dei titolari di diritti reali mobiliari e bilanciosi*”: “*Il Curatore, in base alle scritture contabili del fallito e alle altre notizie che può raccogliere, deve compilare l’elenco dei creditori, con l’indicazione dei rispettivi crediti e diritti di prelazione, nonché l’elenco di tutti coloro che vantano diritti reali e personali, mobiliari e immobiliari, su cose in possesso o nella disponibilità del fallito, con l’indicazione dei titoli relativi.[...].*

Il Curatore deve inoltre redigere il bilancio dell’ultimo esercizio, se non è stato presentato dal fallito nel termine stabilito, ed apportare le rettifiche necessarie e le eventuali aggiunte ai bilanci e agli elenchi presentati dal fallito a norma dell’art. 14”.

¹⁰⁷ TINELLI G., in *La determinazione del reddito d’impresa nelle procedure concorsuali*, op. cit., p. 263 ss.

¹⁰⁸ STEVANATO D., *La determinazione del patrimonio netto iniziale nel periodo fallimentare*, in *Corriere Tributario*, n. 29/2010, p. 2319.

pur se riconducibili alla sua sfera personale ed estranei dunque all'impresa: la sua funzione è infatti quella di ricognizione di tutti beni compresi nel Fallimento, utili al soddisfacimento dei crediti concorsuali. La funzione del “bilancio” del periodo preconcorsuale invece è quella di determinare la “capacità economica” dell'impresa fallita nella frazione di esercizio precedente alla dichiarazione di Fallimento, sulla quale determinare l'imposta dovuta separatamente rispetto al reddito del periodo maxi-fallimentare. Non appare sensato pertanto, che vi siano ricondotti i beni riconducibili al patrimonio personale del fallito.

La norma tributaria infine (art. 183, c. 1 del TUIR) non fa riferimento alla Legge fallimentare; il collegamento tra i due documenti appare pertanto “*oggetto d'intuizione più che di rigorosa interpretazione*”¹⁰⁹.

Per quanto riguarda il bilancio da redigere ai sensi dell'art. 89 L.F. la dottrina¹¹⁰, sul presupposto che la norma faccia riferimento all'anno solare precedente alla dichiarazione di Fallimento e non alla frazione dell'anno in cui esso è stato dichiarato, sostiene che tale documento sia funzionale a fornire informazioni utili alla Procedura e che non si possa mai sostituire al bilancio vero e proprio. L'art. 89 prevede che il Curatore vi apporti tutte le rettifiche necessarie e conseguenti alla ricognizione delle avvità elencate nell'inventario e delle informazioni acquisite in sede di redazione dell'elenco dei creditori ex art. 14 L.F.¹¹¹.

Appare chiaro da quanto detto sopra, che questo sia uno dei casi in cui emerge il mancato raccordo tra disposizioni tributarie e fallimentari, e che vada pertanto risolto necessariamente in via interpretativa.

Sulla scorta delle considerazioni finora svolte, possiamo concludere che il “bilancio” di cui all'art. 183, c. 2 del TUIR, sia da considerare “*un documento autonomo sia rispetto all'inventario che il Curatore deve redigere ai sensi dell'art. 88 L.F., sia rispetto al bilancio dell'ultimo esercizio anteriore*”

¹⁰⁹ MAURO M., *Imposizione fiscale e Fallimento*, op. cit., p. 189.

¹¹⁰ STEVANATO D., *La determinazione del patrimonio netto iniziale nel periodo fallimentare*, op. cit.; ROCCO G., in *Il debito fiscale nelle procedure concorsuali parte II – I debiti sorti durante la procedura (2009-2015) (II)*, op. cit., fa riferimento a CARATOZZOLO M., *I bilanci straordinari*, Milano, 2009, p. 898 e alla Cass., sez. trib., 27 novembre 2002, n. 16793, “*nello stabilire chi sia il soggetto passivo ai fini tributari, ha incidentalmente affermato che il fallito rimane obbligato per legge agli adempimenti previsti, tra cui quello della predisposizione del bilancio, ai sensi [...] dell'art. 183 del d.p.r. n. 917 del 1986.*”

¹¹¹ “*Obbligo dell'imprenditore che chiede il proprio Fallimento*”: “*L'imprenditore che chiede il proprio Fallimento deve depositare presso la cancelleria del tribunale le scritture contabili e fiscali obbligatorie concernenti i tre esercizi precedenti ovvero l'intera esistenza dell'impresa, se questa ha avuto una minore durata. Deve inoltre depositare uno stato particolareggiato ed estimativo delle sue attività, l'elenco nominativo dei creditori e l'indicazione dei rispettivi crediti, l'indicazione dei ricavi lordi per ciascuno degli ultimi tre esercizi, l'elenco nominativo di coloro che vantano diritti reali e personali su cose in suo possesso e l'indicazione delle cose stesse e del titolo da cui sorge il diritto*”.

La competenza per la redazione del bilancio dell'esercizio relativo all'anno solare precedente alla dichiarazione di Fallimento rimane comunque un obbligo degli amministratori, che devono redigerlo per poi presentarlo in assemblea per l'approvazione.

a quello in cui è stato dichiarato il Fallimento (cui si riferisce l'art. 89, co. 2 L.F.)", nella redazione del quale "il Curatore dovrebbe quindi tener conto soltanto di eventuali attività e passività che, ancorché non iscritte nei libri contabili, risultino comunque dalla documentazione contabile in suo possesso"¹¹².

A maggior ragione è corretto considerare nella determinazione del patrimonio netto iniziale anche e soprattutto le attività che il fallito non abbia fatto emergere dalla contabilità al fine di occultarle agli occhi dei creditori. Tali *assets* rinvenuti potrebbero contribuire a formare il residuo attivo in seguito alla loro liquidazione: se non avessero concorso alla formazione del patrimonio netto iniziale, ciò potrebbe determinare alla chiusura del Fallimento la realizzazione di un incremento fittizio, con conseguente assoggettamento ad ingiusta imposizione.

L'art. 183, co. 2 del TUIR prevede inoltre che tutte le attività e le passività iscritte in bilancio vadano assunte sulla base dei valori fiscalmente riconosciuti. Questi ultimi potrebbero non corrispondere ai valori di bilancio¹¹³. Anche le attività accertate dal Curatore e non rinvenute in contabilità dovranno essere espresse in tal modo; anche in questo caso si nota una lacuna nella Legislazione poiché manca una disposizione *ad hoc* per disciplinare questa fattispecie¹¹⁴.

A tal fine la dottrina¹¹⁵ ritiene che bisognerà "probabilmente farsi rinvio ai criteri di cui al DPR 23 dicembre 1974, n. 689¹¹⁶ che contiene dei riferimenti ai costi di acquisto o di produzione, o, in

¹¹² STEVANATO D., *La determinazione del patrimonio netto iniziale nel periodo fallimentare*, op. cit., fa riferimento a MAURO M., *Contributo allo studio delle dinamiche tributarie nel Fallimento*, Roma, 2009, p. 179; MAURO M., *Imposizione fiscale e Fallimento*, op. cit., p. 190, fa notare che "l'eventuale conoscenza, da parte del Curatore fallimentare, di attività o passività non iscritte nei libri contabili deve avvenire sempre in base ad atti e documenti contabili che egli rinviene, essendo precluso a tale soggetto lo svolgimento di un'apposita azione accertatrice nei confronti del fallito".

¹¹³ Tipicamente la rilevazione contabile di costi non deducibili e di proventi non imponibili, determinano necessariamente una discrasia tra valori fiscalmente riconosciuti e valori contabili o "di bilancio".

¹¹⁴ MAURO M., *Imposizione fiscale e Fallimento*, op. cit., p. 194 fa notare come, nel caso di "disvelamento, da parte del Curatore, di passività fittizie iscritte in contabilità dal fallito e connesse ad oneri dedotti in esercizi precedenti implica un incremento del patrimonio netto dell'impresa, che integra l'ipotesi di sopravvenienza attiva individuata dall'art. 88, co. 1, prima parte del TUIR, finalizzata ad attrarre ad imposizione le riserve occultate mediante la creazione di debiti fittizi." Di opinione contraria MICCINESI M., in *L'imposizione sui redditi nel Fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, op. cit., p. 136 e ss., che invece ritiene non possano configurarsi nuovi componenti positivi da assoggettare ad imposizione, in quanto questo violerebbe il principio di competenza. Il rinvenimento invece di di attività fittizie, correlate a proventi iscritti nei precedenti periodi d'imposta, configurerà una sopravvenienza passiva ex art. 101, co. 4 TUIR. Con le stesse motivazioni viste per le sopravvenienze attive, MICCINESI M., in *L'imposizione sui redditi nel Fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, op. cit., p. 139, si è espresso in senso contrario.

¹¹⁵ STEVANATO D., *La determinazione del patrimonio netto iniziale nel periodo fallimentare*, op. Cit.

¹¹⁶ "Disposizioni integrative e correttive del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, concernente disposizioni comuni in materia di accertamento della imposta sul reddito."

mancanza di documentazione, al valore normale¹¹⁷ dei beni al momento della loro immissione nell'impresa.”

2.3.1 Modalità di imputazione del reddito preconcorsuale e natura dell'eventuale debito d'imposta

L'intervallo di tempo individuato al paragrafo precedente configura un autonomo periodo d'imposta, a seconda della natura del soggetto fallito.

In questo periodo d'imposta i soggetti IRES¹¹⁸, in questo periodo d'imposta producono esclusivamente reddito d'impresa¹¹⁹. In questa frazione d'anno pertanto la determinazione dell'IRES è caratterizzata dall'autonomia dell'obbligazione tributaria che ne deriva, in virtù di quanto previsto dall'art. 76 del TUIR¹²⁰. Il debito che dovesse emergere dall'applicazione dell'imposta all'eventuale reddito prodottosi in questo frangente, non dovrà essere versato dal Curatore in quanto assume la caratteristica di credito concorsuale¹²¹: l'Agenzia delle Entrate provvederà poi a presentare l'insinuazione al passivo fallimentare del relativo credito. Le stesse considerazioni valgono anche nel caso in cui emerga materia imponibile ai fini dell'IRAP¹²².

¹¹⁷ Come individuato dall'art. 9, co. 3 del TUIR, intitolato “*Determinazione dei redditi e delle perdite*”: “*Per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore.*”

¹¹⁸ Imposta sul reddito delle società. Questa definizione, nella *ratio* della legge delega n. 80/2003, “*Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale*”, aveva lo scopo di delimitare i soggetti passivi a società ed enti commerciali, assimilando gli enti non commerciali alle persone fisiche, quali soggetti passivi della nuova “IRE”, imposta sul reddito, che avrebbe dovuto sostituire l'IRPEF (imposta sul reddito delle persone fisiche appunto). A questa parte della delega non è però stata data attuazione, con la conseguenza che l'IRES è stata deputata a colpire i redditi di tutti i soggetti diversi dalle persone fisiche, nonché dalle società di persone residenti, non assoggettate né all'una né all'altra imposta, in quanto i redditi da esse prodotti, sono imputati “per trasparenza” ai loro soci.

¹¹⁹ L'art. 81 TUIR sancisce il c.d. “principio di attrazione”, che si estrinseca nella presunzione che il reddito delle società di capitali e degli enti commerciali, da qualsiasi fonte provenga, configuri sempre reddito d'impresa.

¹²⁰ “*Periodo d'imposta*”: “*1. L'imposta è dovuta per periodi di imposta, a ciascuno dei quali corrisponde una obbligazione tributaria autonoma salvo quanto stabilito negli articoli 80 e 84. 2. Il periodo di imposta è costituito dall'esercizio o periodo di gestione della società o dell'ente, determinato dalla legge o dall'atto costitutivo. Se la durata dell'esercizio o periodo di gestione non è determinata dalla legge o dall'atto costitutivo, o è determinata in due o più anni, il periodo di imposta è costituito dall'anno solare.*”

¹²¹ Ricollegandosi causalmente ad un presupposto impositivo realizzatosi ante Fallimento, l'Erario dovrà necessariamente insinuare il relativo credito al passivo fallimentare, secondo le regole del concorso.

¹²² Imposta sul reddito delle attività produttive, disciplinata dal d. lgs. N. 446/1997, la quale tassa il “valore aggiunto prodotto” o “valore della produzione netta”, corrispondente in sintesi alla somma di utile, interessi passivi e costi del personale, caratterizzata da una base imponibile quindi più ampia rispetto a quella dell'IRES e da regole di determinazione relativamente più semplici rispetto a quest'ultima.

Nell'ipotesi in cui la società fallita partecipi al consolidato nazionale¹²³, tale regime cesserà dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la dichiarazione di Fallimento¹²⁴, altrimenti verrebbe a mancare l'identità di esercizio sociale rispetto alle altre consolidate, presupposto per l'esercizio dell'opzione.

Se il soggetto fallito è invece un imprenditore individuale o una società di persone, la norma prevede che il reddito o la perdita prodotti nel periodo prefallimentare, costituiscano solo una componente del reddito complessivo dell'imprenditore o dei soci, o dei partecipanti all'impresa familiare¹²⁵. Il periodo prefallimentare non costituisce pertanto per questi soggetti un autonomo periodo d'imposta: questo lasso temporale è rilevante ai fini del calcolo del loro reddito complessivo, che sarà dagli stessi dichiarato al termine dell'ordinario periodo d'imposta: l'anno solare.

L'art. 5, c. 4 del D.P.R. 322/1998 si occupa di disciplinare gli adempimenti dichiarativi *“In caso di fallimento o di liquidazione coatta, di imprese individuali o di società in nome collettivo o in accomandita semplice”*, disponendo che *“il Curatore o il commissario liquidatore, contemporaneamente alla presentazione delle dichiarazioni iniziale e finale di cui al secondo periodo, deve consegnarne o spedirne copia per raccomandata all'imprenditore e a ciascuno dei familiari partecipanti all'impresa, ovvero a ciascuno dei soci, ai fini dell'inclusione del reddito o della perdita che ne risulta nelle rispettive dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta in cui ha avuto inizio e in quello in cui si è chiuso il procedimento concorsuale.”* L'imprenditore individuale ne terrà conto quale frazione del risultato complessivo riferito all'intero anno solare, che dichiarerà autonomamente nei termini, e i soci della società di persone includeranno tale risultato nella rispettiva dichiarazione. Ciò significa che il reddito o la perdita emergenti dalla dichiarazione del periodo prefallimentare presentata dal Curatore non verranno scissi nell'ambito del reddito annuale del fallito, rispetto al totale reddito d'impresa nonché di altri redditi riferibili a tale periodo: la corrispondente

¹²³ VIOTTO A. (a cura di), *La tassazione del reddito delle società di capitali*, Torino, 2018, p. 59: *“Il consolidato nazionale è un istituto fiscale opzionale che consente di determinare un unico reddito imponibile ai fini IRES riferito al gruppo societario (c.d. fiscal unit), al verificarsi di specifici presupposti”*.

¹²⁴ Art. 126 co. 2 TUIR: *“Nel caso di Fallimento e di liquidazione coatta amministrativa, l'esercizio dell'opzione non è consentito e, se già avvenuto, cessa dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la dichiarazione del Fallimento o il provvedimento che ordina la liquidazione.”*

¹²⁵ Su questo tema, l'Amministrazione finanziaria ha cambiato opinione nel tempo. Inizialmente, con la circolare del 22 marzo 2002, n. 26/E aveva affermato che *“nel caso di Fallimento dell'imprenditore individuale, la dichiarazione dei redditi iniziale e finale cui è obbligato il Curatore dovrà contenere il quadro relativo all'attività d'impresa, nel quale è indicato il reddito o la perdita realizzata, rispettivamente, nel periodo d'imposta precedente la procedura e nel corso della procedura, ed eventualmente i quadri relativi ad altri redditi suscettibili di essere attratti nel Fallimento, senza alcun riferimento alla liquidazione delle imposte dovute”*. Successivamente invece, nella risoluzione ministeriale del 5 giugno 2002, n. 171/E, ha statuito definitivamente che *“il fallito, per ogni singolo periodo d'imposta, dovrà indicare nella propria dichiarazione sia i redditi personali, non attrattati al Fallimento (redditi di lavoro, rendite, ecc.) sia quelli derivanti da beni attratti al Fallimento (fitti su immobili, dividendi o plusvalenze su partecipazioni, ecc.)”*.

frazione del debito d'imposta eventualmente risultante perciò, non avrà natura concorsuale¹²⁶, come invece si è visto per i soggetti IRES.

La disciplina dell'IRPEF non consente infatti lo sdoppiamento del presupposto impositivo¹²⁷, che si può verificare solo al termine dell'anno solare¹²⁸, né del relativo debito d'imposta. L'obbligazione tributaria eventualmente maturata perciò sarà inopponibile alla massa dei creditori¹²⁹, perché sorta al 31/12, successivamente alla dichiarazione di Fallimento. Ciò comporta tuttavia anche che, nel caso di realizzazione di una perdita, il fallito non potrebbe dedurla dal reddito complessivo, in violazione del principio di capacità contributiva¹³⁰ sancito dall'art. 53 Cost.

Si ritiene che il fallito non sia tenuto comunque al versamento dell'eventuale debito d'imposta scaturente dalla dichiarazione relativa al periodo preconcorsuale, in considerazione del divieto imposto dall'art. 44, c. 1, L.F., riferito agli atti compiuti dal fallito dopo la dichiarazione di Fallimento: *“Tutti gli atti compiuti dal fallito e i pagamenti da lui eseguiti dopo la dichiarazione di Fallimento sono inefficaci rispetto ai creditori.”*¹³¹ Il versamento di tali somme pertanto sarà oggetto di specifica richiesta dell'Amministrazione finanziaria direttamente al fallito tornato *in bonis*.

E' da sottolineare infine, che gli obblighi dichiarativi del Curatore, sono riferiti esclusivamente al reddito d'impresa: gli altri redditi, se pur suscettibili di essere attratti al Fallimento, dovranno necessariamente essere dichiarati dall'imprenditore individuale fallito o dai soci illimitatamente responsabili falliti in conseguenza del Fallimento della società personale. A sostegno di tale considerazione, si rileva che se il Legislatore avesse inteso riservare agli altri redditi lo stesso trattamento ai fini dichiarativi del reddito d'impresa, avrebbe dovuto espressamente prevedere il frazionamento del periodo d'imposta in cui interviene la dichiarazione di Fallimento, anche per tali redditi¹³².

¹²⁶ MAURO M., *Imposizione fiscale e Fallimento*, op. cit., p. 187.

¹²⁷ Come definito da FALSITTA G., in *Corso istituzionale di diritto tributario*, op. cit., p. 128: “[...] fatti e situazioni previsti dalle singole leggi d'imposta, riferibili ad un soggetto e verificatisi in un certo spazio e in un determinato lasso di tempo, che fungono da fonte, immediata o mediata, dell'obbligazione.”

¹²⁸ ZIZZO G., in *Fallimento, periodo d'imposta e obbligazione tributaria* in *Rivista di diritto Tributario*, 1999, II, a p.50, precisa che *“l'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde una obbligazione tributaria autonoma”*.

¹²⁹ ROCCO G., *Il debito fiscale nelle procedure concorsuali parte II – I debiti sorti durante la procedura (2009-2015) (II)*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 3/2016 p. 1312; sullo stesso argomento ZENATI S.A., *Tassazione ai fini IRPEF del reddito di impresa in caso di Fallimento*, [nota a *Cassazione*, Sez. I - Sent. 3 luglio 1998, n. 6518], in *Corriere Tributario*, n. 36/1998, p. 2698.

¹³⁰ MAURO M., *Imposizione fiscale e Fallimento*, op. cit., p. 197.

¹³¹ FANELLI R., *Non è sanzionabile il mancato versamento di ritenute durante la procedura concorsuale* – [nota a *Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia*, 22 gennaio 2009, n. 20], in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 2/2009, p. 148.

¹³² MAURO M., *Imposizione fiscale e Fallimento*, op. cit., p. 187.

2.4 Adempimenti del periodo antecedente la dichiarazione di Fallimento

Questo paragrafo dedica attenzione ad una situazione che si verifica non così di rado nella realtà operativa. Si tratta dell'eventualità in cui, alla data di dichiarazione di Fallimento, non siano ancora scaduti i termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi che si riferisce al periodo d'imposta anteriore a quello prefallimentare e il fallito non abbia provveduto in tal senso. Nel silenzio della norma, nasce il dubbio sul soggetto tenuto alla presentazione: il Curatore o il fallito? Per rispondere a questa domanda, rimandiamo a quanto concluso sul ruolo del Curatore quale organo gestorio della Procedura: ricadono in capo ad esso, tutti e solamente gli obblighi tributari che la legge specificamente prevede a suo carico. Ciò porta a dedurre che sia corretto porre in capo al fallito l'obbligo di presentare la dichiarazione del periodo d'imposta di cui trattasi, anche perché, come già affermato in precedenza, quest'ultimo non perde la capacità di agire in seguito all'apertura della Procedura e conserva lo status di contribuente¹³³.

L'Agenzia delle Entrate¹³⁴ sostiene invece la tesi avversa, secondo cui il Curatore sarebbe obbligato a presentare tutte le dichiarazioni tributarie che graverebbero in capo al fallito, comprese quelle riguardanti il periodo d'imposta anteriore a quello in cui è stato dichiarato il Fallimento. In conformità a tali considerazioni, l'Agenzia delle Entrate è solita infliggere sanzioni a carico del Curatore a titolo di omessa/infedele¹³⁵ dichiarazione, nell'eventualità che egli manchi di presentare una dichiarazione del fallito, o ne presenti una infedele. Rimarrebbe in capo al fallito la responsabilità principale per l'omissione/infedeltà e l'eventuale recupero dell'imposta non pagata; il Curatore assume la qualifica di coobbligato solidale e in quanto tale viene anch'esso sanzionato, sulla base di uno specifico atto di contestazione.

¹³³ In tal senso vedi IZZO G., *Limiti agli adempimenti fiscali del fallito e regime sanzionatorio ex art. 8 della L. N. 4/1929 in giurisprudenza*, [nota a Cass. pen. Sez. III, 20-05-1999, n. 10539], in *Il Fisco*, 1/2000, p. 10: "L'obbligo del fallito di presentare le dichiarazioni ai fini dell'i.v.a. e delle imposte dirette permane fintanto che non scatti quello del Curatore del Fallimento di farsene carico". In dottrina vedi STASI E., *Obblighi fiscali del Curatore*, in *op. cit.*, 1115; ZENATI S.A., *Il Curatore fallimentare è tenuto ad operare le ritenute sui redditi di lavoro dipendente*, in *Corr. Trib.*, 2006, 2753; BRIGHENTI F., *Tributi e Fallimento dopo il decreto Bersani-Visco*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2006, 1605; POLLIO M., *La sostituzione d'imposta*, in POLLIO M. – PAPALEO P.P. *La fiscalità nelle nuove procedure concorsuali*, p. 291.

¹³⁴ La Risoluzione ministeriale 2 febbraio 2007, n 18/E, richiama la Circolare Ministero delle Finanze 07/11/1988 n. 5/3401 – parte 7, secondo cui "il fallito viene spossessato del proprio patrimonio e privato, quindi, del potere di disposizione e amministrazione dello stesso, l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi concernente il periodo d'imposta conclusosi anteriormente alla dichiarazione di Fallimento dovrebbe fare carico al Curatore".

¹³⁵ Non si considera "omessa" la dichiarazione presentata entro novanta giorni dal termine di scadenza; la presentazione di una "dichiarazione infedele" si realizza quando il debito d'imposta dichiarato è inferiore al dovuto.

L'Amministrazione finanziaria fonda le proprie convinzioni su un'interpretazione analogica¹³⁶ delle disposizioni di cui al D.P.R. 322/1998, le quali, come abbiamo visto, disciplinano le modalità di presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto. La Risoluzione ministeriale 2 febbraio 2007, n. 18/E tuttavia riporta affermazioni non coerenti con altri provvedimenti precedenti¹³⁷ dalla stessa emanati, basati invece, correttamente, sul presupposto che lo spossessamento in ambito fallimentare non comporti né la perdita della capacità giuridica, né di quella negoziale della persona fisica fallita, contribuente, con la conseguenza che sia il fallito persona fisica, che gli amministratori della società fallita, anche successivamente alla dichiarazione di Fallimento, possano porre in essere tutti gli adempimenti fiscali richiesti. Inoltre, l'art. 86, c. 2 L.F., prevede il potere in capo al fallito, di imporre al Curatore l'esibizione delle scritture contabili, attribuendogli anche la possibilità di ricorrere al Giudice delegato, nel caso di mancato adempimento.

Da un punto di vista pratico invece si constata che nei casi di fallimenti dichiarati a ridosso della data prevista per il termine dell'invio della dichiarazione, il Curatore potrebbe non essere in grado di adempiere correttamente alla predisposizione e all'invio della dichiarazione dei redditi del periodo antecedente, senza poter fruire della proroga di detto termine, previsto invece per la dichiarazione IVA dall'art. 8 del D.P.R. 322/1998, nonché per gli eredi del contribuente, ex art. 65 del D.P.R. 600/1973. Ciò comporterebbe quanto meno una disparità di trattamento tra i soggetti citati. Infine, se si accogliesse l'interpretazione della risoluzione in parola, non si spiegherebbe come mai il Legislatore, al momento dell'emanazione del D.P.R. 322/1998, pur essendo a conoscenza della questione, abbia puntualizzato l'obbligo del Curatore di presentare la dichiarazione IVA riguardante l'anno antecedente all'apertura del Fallimento, nulla disponendo invece rispetto a tutte le altre dichiarazioni considerate nella medesima norma.

2.5 Le Imposte sui redditi nella Procedura fallimentare

Parrebbe a prima vista contraddittorio pensare che nel Fallimento possano realizzarsi redditi imponibili: solitamente si associano al dissesto la realizzazione e il cumulo di perdite. Non è tuttavia sempre così.

¹³⁶ Vedi LUPI R., in *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2005, pp.73 e ss., relativamente all'applicabilità delle regole ordinarie sull'interpretazione, inclusa quella analogica, alle norme tributarie.

¹³⁷ Circolare 22 marzo 2002, n. 26/E e Risoluzione 5 giugno 2002, n. 171/E.

Quando anche emergesse materia imponibile, si assiste ad una *“sostanziale rinuncia alla tassazione della capacità contributiva che eventualmente potrebbe emergere nel corso della Procedura concorsuale”*¹³⁸. L’art. 183 del TUIR infatti individua un originale periodo d’imposta che, a differenza di quello ordinario previsto per imprese *in bonis*¹³⁹, ha una durata che va dall’inizio alla chiusura della Procedura, indipendentemente dalla sua durata, anche nel caso vi sia stato esercizio provvisorio, di cui si dirà oltre. All’interno di questo lasso temporale la determinazione del reddito segue una regola originale e unica, in base alla quale viene tassata la *“differenza tra il residuo attivo e il patrimonio netto dell’impresa o della società all’inizio del procedimento”*.

Si approfondirà in seguito il significato delle espressioni *“residuo attivo”* e *“patrimonio netto iniziale”*: interessa per ora puntualizzare che anche se il Curatore riuscisse a realizzare importanti componenti positivi di reddito (ricavi di vendita o da prestazioni di servizi, sopravvenienze e plusvalenze attive ecc.), queste costituirebbero reddito imponibile soltanto se di ammontare superiore rispetto all’*“ammontare dei debiti concorsuali, così detti “di massa” oppure creati dalla stessa procedura concorsuale”*¹⁴⁰. Si potrebbe dire altrimenti che nel Fallimento tutti i debiti sono trattati alla stregua di costi deducibili¹⁴¹. Dato che raramente la liquidazione fallimentare termina con un residuo attivo, è poco frequente la circostanza per cui emerga materia imponibile dalla dichiarazione dei redditi del periodo c.d. *“maxi-fallimentare”*.

Il Legislatore del 1986, con questa disposizione, ha risolto il problema che ogni Curatore prima di allora si era trovato ad affrontare: la difficile applicazione delle regole ordinarie di determinazione del reddito a questo periodo, caratterizzato spesso da disordine amministrativo, confusione tra patrimonio personale dell’imprenditore e dei soci, spesso causata dalla negligenza del fallendo. Il Legislatore ha considerato doveroso evitare di imporre al Curatore verifiche troppo impegnative in merito, che inoltre rischiavano di condurre a risultati *“paradossali o abnormi”*. D’altro canto invece, il Curatore ha la possibilità di conoscere con esattezza l’ammontare del residuo attivo, giacché si tratta della somma che egli sarà obbligato a restituire al fallito al termine della Procedura, ove presente. Gli adempimenti

¹³⁸ MAURO M., *Imposizione fiscale e Fallimento*, op. cit., p. 5 e p. 245, ove cita FALSITTA G., *La tassazione delle plusvalenze e sopravvenienze nelle imposte sui redditi*, op. cit. p. 259 nota 4 e p. 484 ss. *“il quale ha evidenziato, nel vigore del T.U. del 1958, come l’intento della giurisprudenza consistesse nel costruire il Fallimento come una “zona franca” fiscale in ossequio ad un’ideologia finalizzata a tutelare l’interesse dei creditori ad ogni costo, anche con sacrificio dell’interesse erariale.”*

¹³⁹ L’anno solare per le persone fisiche e l’esercizio sociale determinato in base alla legge o allo statuto per le società. In mancanza di indicazione per legge o statuto, si assume nell’anno solare (art. 76 TUIR).

¹⁴⁰ FALSITTA G., in *Corso istituzionale di diritto tributario*, op. cit., p. 390.

¹⁴¹ LUPI R., in *Diritto Tributario parte speciale*, Milano, 2000, a p. 206 specifica che *“Si verifica perciò una totale compensazione tra redditi e debiti, che esclude solo gli elementi reddituali derivanti da beni personali dell’imprenditore o dei soci (di società personali, falliti a seguito del Fallimento della società), o i pagamenti personali di tali soggetti.”*

conseguenti, in quest'ultimo caso, saranno di semplice assolvimento, poiché si tratterà di dichiararne l'ammontare, liquidare la relativa imposta e consegnare al fallito quanto residua.

Nel seguito analizzeremo quindi le principali norme di riferimento in materia di imposte dirette: l'art. 183 del TUIR e l'art. 5 del D.P.R. 322/1998¹⁴².

A proposito del periodo d'imposta c.d. maxi-fallimentare, emergerà nel prosieguo come si possa parlare di sostanziale non tassabilità dell'eventuale reddito che dovesse essere realizzato. L'art. 183, c. 2 del TUIR prevede una peculiare modalità di calcolo dello stesso, che analizzeremo nel dettaglio nel prossimo paragrafo.

Una parte della dottrina¹⁴³ auspica che venga rivista tale norma, in quanto la considera ingiustificatamente pregiudizievole degli interessi del Fisco e foriera di determinare un differente trattamento fiscale tra l'imprenditore assoggettato a Procedura concorsuale e imprenditore *in bonis*.

La finalità del Legislatore della riforma¹⁴⁴, di evitare che il Fallimento comporti la definitiva cessazione dell'impresa, potrebbe addirittura portare l'imprenditore a ritenere conveniente fallire, in virtù della tassazione "agevolata" riservata al reddito del periodo fallimentare e dell'eventuale possibilità di fruire dell'istituto dell'esdebitazione¹⁴⁵.

¹⁴² Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

¹⁴³ MAURO M., *Imposizione fiscale e Fallimento*, op. cit., p. 245.

¹⁴⁴ D. Lgs. n. 5/2006 e ulteriori interventi modificativi. SANDULLI R., D'ATTORRE G., *Manuale delle procedure concorsuali*, op. cit., a p.5 esprime "il disegno complessivo di quest'ormai ultradecennale percorso di "ammodernamento" della legge fallimentare", di cui evidenzia le linee guida: "a) maggiore centralità dei creditori nell'ambito delle procedure concorsuali; b) tutela della continuità aziendale e della conservazione dell'azienda nel suo complesso; c) rafforzamento degli strumenti di risoluzione negoziale della crisi d'impresa [...]; d) velocizzazione dei tempi delle procedure concorsuali."

¹⁴⁵ NORELLI E., *L'esdebitazione del fallito*, in *Esecuzione Forzata*, n. 4/2006, descrive tale istituto come "qualificato dall'art. 142 come "beneficio", cui può essere ammesso "il fallito persona fisica", e consiste nella "liberazione dai debiti residui". Con tale innovazione il Fallimento viene ad essere caratterizzato come una procedura che, [...] procura al fallito la possibilità giuridica di ottenere un [...] effetto favorevole che opera, per l'avvenire, sul piano dei rapporti sostanziali. [...] consistente - come precisa la norma - nella "liberazione dai debiti residui", che non siano stati soddisfatti attraverso l'esecuzione concorsuale." [...]. La ratio dell'istituto è individuata dalla Relazione ministeriale al d.lgs. n. 5 del 2006 (d'ora in avanti, solo Relazione) nell'obiettivo "di recuperare l'attività economica del fallito per permettergli un nuovo inizio, una volta azzerate tutte le posizioni debitorie"[...]. Ma dal complesso della disciplina si desume chiaramente che nell'istituto convive anche altra finalità, coerente con la qualificazione in termini di "beneficio", che è quella di premiare il fallito "onesto, ma sfortunato" [...] e, dunque, di incentivare l'imprenditore assoggettato a Fallimento a tenere, sia prima che durante la procedura, una condotta irreprensibile tesa a salvaguardare le aspettative di soddisfacimento dei creditori. Il legislatore ha ritenuto che l'interesse del debitore a liberarsi dai residui vincoli obbligatori meriti la preferenza rispetto al contrapposto interesse dei creditori alla persistenza dei vincoli, quando si sia fatto di tutto per procurare ai creditori la massima soddisfazione possibile attraverso un'esecuzione collettiva, cui il debitore abbia fattivamente collaborato, e sempre che lo stesso debitore abbia anche prima del Fallimento agito correttamente nella gestione dell'impresa e nei rapporti coi creditori. A fondamento dell'esdebitazione stanno, dunque, l'interesse pubblico alla temporaneità dei rapporti obbligatori, in vista di un possibile reinserimento del fallito nel mondo della produzione e del consumo, e l'interesse pubblico a stimolare la correttezza dell'imprenditore-debitore nella gestione della sua impresa e la

2.5.1 Determinazione del reddito in corso di Procedura: il patrimonio netto iniziale e il residuo attivo

Come anticipato, il reddito d'impresa che si riferisce al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura del procedimento concorsuale, a prescindere dalla durata di questo ed anche se vi è stato esercizio provvisorio, si calcola come differenza tra "residuo attivo" e "patrimonio netto iniziale", determinato in base ai valori fiscalmente riconosciuti.

In caso di Fallimento dell'imprenditore individuale e di una società in nome collettivo o in accomandita semplice, il risultato di tale differenza va diminuito dei corrispettivi delle eventuali vendite dei beni personali dell'imprenditore o dei soci, mentre va aumentato per l'importo dei debiti personali di questi ultimi pagati dal Curatore.

L'apprensione al Fallimento dei redditi personali dell'imprenditore fallito è considerata alla stregua dei corrispettivi delle cessioni dei suoi beni personali.

L'eventuale reddito emergente da tale somma algebrica, ai fini IRPEF, sarà imputato all'imprenditore, ai familiari partecipanti all'impresa o ai soci, i quali ne terranno conto nella dichiarazione dei redditi riferita al periodo di imposta in cui si è chiuso il Fallimento.

Il calcolo del risultato fiscale del maxi-periodo fallimentare quindi, presuppone l'individuazione delle due grandezze "patrimonio netto all'inizio della Procedura" e "residuo attivo finale", per poterle confrontare tra loro.

Il patrimonio netto dell'impresa individuale (o della società) all'inizio del Procedimento concorsuale, è determinato mediante il confronto, secondo i valori riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi, tra le attività e le passività risultanti dal bilancio redatto ed allegato alla dichiarazione iniziale dal Curatore.

Il patrimonio netto è considerato nullo se l'ammontare delle passività è pari o superiore a quello delle attività.

Anche l'Amministrazione finanziaria¹⁴⁶ ha preso atto della frequente eventualità che il Curatore incontri delle difficoltà nel ricostruire il patrimonio netto dell'impresa all'inizio della Procedura, a

collaborazione fattiva dello stesso nello svolgimento della procedura concorsuale. Ne risulta, così, indirettamente tutelato anche l'interesse della collettività dei creditori alla migliore riuscita della stessa procedura."

¹⁴⁶ Nella circolare 22 marzo 2002, n. 26/E.

causa della mancanza e/o irregolarità delle risultanze delle scritture contabili. Verificandosi una simile situazione, egli dovrà usare tutta la diligenza necessaria alla ricostruzione dell'entità del patrimonio dell'impresa in base ai dati rinvenuti, integrandoli sulla base dei beni acquisiti all'attivo fallimentare e considerando altresì tutti gli elementi che dovessero emergere in corso di Procedura, in sede di redazione dell'inventario ex art. 87 L.F. e di predisposizione dello stato passivo. Potrà richiedere la collaborazione sia del fallito sia dell'Amministrazione finanziaria, la quale potrà rendergli disponibili dati e notizie ritraibili dalle dichiarazioni dei redditi presentate, che egli potrà utilizzare per desumere o ricostruire il valore fiscale degli elementi patrimoniali, come richiesto dall'art. 183 del TUIR.

Il patrimonio netto dell'impresa all'inizio della Procedura infatti non va determinato sulla base del valore di stima e va integrato con tutte le attività e passività accertate successivamente alla dichiarazione di Fallimento, anche se non risultanti dalle scritture contabili.

Nell'ipotesi in cui la Curatela, dai documenti in suo possesso, riscontri ulteriori attività rispetto a quelle risultanti dalle scritture contabili, dovrà tenere conto del loro costo di acquisto o di produzione. Se tale valore non dovesse risultare in maniera attendibile dai documenti in suo possesso, dovrà valutare tali attività in base a quanto previsto dall'art. 9, c. 3, del TUIR in materia di determinazione del "valore normale". Se il Curatore dovesse invece rinvenire passività e/o oneri ulteriori rispetto a quelli rilevati in contabilità, ne dovrà tener conto solo se abbiano concorso alla formazione del reddito. Gli oneri indeducibili secondo la Legislazione tributaria non dovranno essere tenuti da conto, nel calcolo del valore del patrimonio netto iniziale.

Dato che l'art. 183, c. 2 del TUIR, prevede che nel caso il patrimonio netto iniziale sia negativo, esso si assuma pari a zero, si realizzerà reddito d'impresa assoggettabile a imposizione, solo se residuerà dell'attivo al termine della liquidazione concorsuale.

Il residuo attivo corrisponde al valore di quanto dovesse residuare dopo la liquidazione della massa attiva, la soddisfazione di tutti i creditori ammessi al concorso e di tutti i debiti della massa, (vale a dire quelli sorti in occasione di spese e oneri che hanno tratto la loro origine proprio dalla gestione fallimentare). Tale disponibilità residua, dovrà essere restituita al fallito, il quale la potrà utilizzare per proseguire l'attività imprenditoriale interrotta all'apertura della Procedura, o avviarne una nuova.

Dal confronto delle due grandezze così definite, si potrà determinare il risultato del periodo maxi-fallimentare: se il residuo attivo risulterà essere più elevato rispetto al patrimonio netto iniziale, la differenza costituirà reddito d'impresa imponibile imputabile al fallito per il periodo fallimentare. Se il

residuo attivo invece dovesse risultare minore del patrimonio netto iniziale, la differenza configurerà una perdita deducibile nei successivi periodi d'imposta.

Tale peculiare metodo di determinazione del reddito, “*costituisce fonte di trattamento deteriore dell'erario rispetto agli altri creditori concorsuali*”¹⁴⁷. E' noto che nella maggior parte dei casi infatti, l'attivo fallimentare non è sufficiente a soddisfare le pretese di tutti i creditori concorsuali e non è pertanto idoneo a realizzare il c.d. residuo attivo. Si verifica pertanto quella che si può definire la “*sostanziale intassabilità*” del reddito d'impresa sorto in corso di Procedura, con l'obiettivo di agevolare il Curatore nello svolgimento dei propri obblighi in materia tributaria, realizzando così pregiudizio all'Erario, dal punto di vista dell'interesse alla riscossione dei tributi con perplessità sul rispetto del principio ex art. 53 Cost. Anche in considerazione della riforma delle Procedure concorsuali attuata con il D. Lgs. 5/2006¹⁴⁸ (e successive modificazioni), ispirata al recupero dell'attività imprenditoriale del fallito, la dottrina¹⁴⁹ ritiene opportuna la valutazione dell'inserimento di apposite norme antielusive, allo scopo di disincentivare le condotte degli imprenditori che potrebbero trovare conveniente sottoporsi alla Procedura fallimentare.

Per quanto riguarda la dichiarazione dell'eventuale reddito scaturente dalle modalità di calcolo sopra esposte, come rilevato in merito alle dichiarazioni del periodo prefallimentare, anche per il maxi-periodo fallimentare, l'obbligo di redazione e presentazione della dichiarazione dei redditi è stato posto in capo alla Curatela ai sensi dell'art. 5, c. 4 del DPR 322/1998. Abbiamo anche già detto che per i soggetti IRES, questo periodo d'imposta è caratterizzato da piena autonomia: il Curatore, prima di presentare la dichiarazione, dovrà versare la relativa imposta, nel caso da questa emerga materia imponibile.

Diversa natura è da attribuire invece alla dichiarazione presentata dal Curatore relativamente al Fallimento dell'imprenditore individuale o della società di persone. Tale dichiarazione è “*priva di efficacia sostanziale, assumendo natura meramente strumentale*”¹⁵⁰. Il periodo a cui si riferisce infatti, per le persone fisiche, come il periodo prefallimentare, non configura autonomo periodo d'imposta. L'eventuale reddito prodottosi in questo frangente confluirà pertanto nel reddito complessivo che i soggetti dichiareranno per l'anno solare all'interno del quale è stata dichiarata la chiusura del Fallimento.

¹⁴⁷ MAURO M., *Imposizione fiscale e Fallimento, op. cit.*, p. 206.

¹⁴⁸ “*Riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali a norma dell'articolo 1, comma 5, della legge 14 maggio 2005, n. 80*”.

¹⁴⁹ MAURO M., *Imposizione fiscale e Fallimento, op. cit.*, p. 207.

¹⁵⁰ MAURO M., *Imposizione fiscale e Fallimento, op. cit.*, p. 238.

2.5.2 Gli altri redditi non d'impresa

Se durante la Procedura concorsuale i soci delle società di persone e l'imprenditore individuale, dovessero conseguire redditi ulteriori, in aggiunta al reddito di impresa "concorsuale", dovranno aver cura di presentare direttamente la dichiarazione dei redditi per ciascun anno solare. Potranno portare in detrazione soltanto le ritenute riferibili a tali ulteriori specifici redditi, mentre le ritenute relative al reddito di impresa, saranno considerate nella dichiarazione che presenterà il Curatore in riferimento al maxi-periodo fallimentare.

Anche nel caso in cui, successivamente alla dichiarazione di Fallimento, il fallito dovesse essere autorizzato alla prosecuzione di un'attività professionale¹⁵¹, sarà tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi non compresi nel Fallimento; il Curatore avrà invece l'obbligo di presentare la dichiarazione per il reddito di impresa relativo agli anni ricompresi nella Procedura¹⁵².

Si riassumono di seguito alcune vicende giurisprudenziali in materia di dichiarazione da parte del fallito, di redditi diversi da quelli dell'impresa assoggettata al fallimento.

La Comm. Trib. Reg. Venezia, sez. XXIX, con la sentenza del 24 settembre 2009, n. 72 ha ritenuto legittima la cartella predisposta dall'Agenzia delle Entrate, emessa in conseguenza del controllo formale ex art. 36-bis del DPR. n. 600/1973 e riferita al mancato pagamento delle imposte emergenti sulle dichiarazioni dei redditi presentate dal fallito che aveva iniziato una nuova attività dopo la dichiarazione di Fallimento. L'Agenzia notificava il ruolo al Curatore, il quale lo impugnava, chiedendo la restituzione delle imposte pagate dal fallito sulla base di tali dichiarazioni, ai sensi degli artt. 42, 43 e 44 L.F. La Commissione argomentava la correttezza della cartella con la motivazione che *"non è possibile, per principio, esentare dall'imposizione alcun reddito, perché finanche i proventi da atto illecito vengono tassati."*

La Cass., Sez. Trib., con la sentenza del 2 marzo 2011, n. 5076, ha confermato la chiara ripartizione prevista dalla Legge tra obblighi fiscali del fallito e del Curatore. In questo caso, l'organo della Procedura si era trovato a gestire un avviso di accertamento, relativo alla frazione di anno riferita al

¹⁵¹SANDULLI R., D'ATTORRE G., *Manuale delle procedure concorsuali*, op. cit., p.80: "Il fallito certamente può "lavorare" (salvo le limitazioni derivanti-pendente il Fallimento- da incapacità previste da leggi speciali) e quindi fare proprio il corrispettivo; però il giudice delegato determinerà le somme che potrà trattenere, tenendo conto della condizione personale del fallito e di quella della sua famiglia, e le somme che devono invece essere comprese nella massa attiva (art. 46, co. 1, n. 2, L.F.). Così restano a vantaggio e a carico del fallito in proprio taluni rapporti, quali ad esempio il contratto di locazione della casa di abitazione ed i relativi contratti di somministrazione (energia elettrica, telefono, ecc.)."

¹⁵² Cass., sez. trib., 24 aprile 2009, n. 9761.

periodo prefallimentare, avente ad oggetto la presunzione di percezione di utili da parte dei soci. La Suprema Corte ha sancito fermamente che il fallito rimane il solo soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, mentre il Curatore è unicamente tenuto a rispettare gli obblighi di dichiarazione riguardanti i beni compresi nel Fallimento riferiti all'impresa.

In un'altra situazione il Curatore aveva provveduto a presentare ogni anno la dichiarazione dei redditi dei falliti, includendo nella stessa i loro redditi di lavoro e i redditi immobiliari della società fallita. Aveva poi pagato le imposte emergenti dalle relative dichiarazioni, salvo chiederle successivamente a rimborso, sostenendo l'indebito oggettivo in quanto in corso di Procedura verrebbe a mancare il presupposto impositivo. La Cass., Sez. Trib., 2 marzo 2012, n. 3271 non è entrata nel merito della questione, limitandosi a rilevare la tardività della domanda di rimborso. L'Agenzia delle Entrate aveva basato la sua posizione sulla mancanza di autorizzazione da parte del Giudice Delegato alla domanda di rimborso. Tale mancanza non è stata ritenuta rilevante, perché *“la fonte del potere di recuperare l'imposta, indebitamente corrisposta dal Fallimento, è ravvisabile nella stessa legge, ovvero nell'art. 10 del d.p.r. n. 600 del 1973”*¹⁵³.

2.5.3 L'esercizio provvisorio

Prima della riforma del diritto fallimentare, l'esercizio provvisorio dell'impresa era disciplinato dall'art. 90 L.F., all'interno del Capo IV del Titolo II, intitolato *“Della custodia e dell'amministrazione delle attività fallimentari”*. Il panorama di quel periodo era caratterizzato da diffidenza nei confronti di tale istituto, sia da parte dei Curatori, che dell'Autorità giudiziaria. I primi, non essendo abituati a tale tipo di attività, non gradivano assumere la gestione dell'impresa; la seconda temeva da un lato il rischio di aggravamento del dissesto connesso alla prosecuzione dell'attività, e dall'altro lato quello di un allungamento della durata della Procedura. Mal si concilia infatti l'esigenza di mantenere l'integrità del complesso aziendale (o, quantomeno, di singoli rami di questo), e la alienazione *“atomistica”* dei beni che caratterizzava il procedimento di liquidazione ante riforma¹⁵⁴.

In seguito si è preso atto che il riposizionamento sul mercato dell'azienda, il più possibile integra e funzionante, avrebbe potuto offrire maggiori risultati in termini di soddisfacimento dei creditori,

¹⁵³ ROCCO G., *Il debito fiscale nelle procedure concorsuali parte II – I debiti sorti durante la procedura (2009-2015) (II)*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 3/2016 pp. 1312-1346.

¹⁵⁴ SABATELLI E., *L'esercizio provvisorio dell'impresa nel Fallimento fra interessi concorsuali, interessi particolari dei creditori, e interessi c.d. “sociali”*, in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, n. 2/2011, p.127.

rispetto alla vendita dei singoli beni¹⁵⁵. Anche in questo caso tuttavia, si faceva preferibilmente ricorso all'affitto d'azienda, che non era contemplato nel sistema ante riforma. Risultava infatti palese la convenienza che il Curatore stipulasse un contratto di affitto di azienda al fine di mantenerla in funzionamento a rischio zero per il Fallimento, il quale ne avrebbe ritratto solo benefici in termini di riscossione dei relativi canoni. Ulteriore impulso all'appetibilità di tale forma di impiego dell'azienda fallita è stato dato dall'art. 3 della L. 223/1991¹⁵⁶, che, nel caso l'impresa fosse stata in possesso dei requisiti dimensionali previsti, consentiva il ricorso all'affitto e alla vendita dell'azienda per beneficiare della cassa integrazione guadagni straordinaria¹⁵⁷ e ha introdotto il diritto di prelazione dell'affittuario in caso di vendita.

Nell'odierna formulazione della L.F., l'esercizio provvisorio è disciplinato dall'art. 104¹⁵⁸. Ne sono previste due fattispecie: il comma 1 prevede che *“Con la sentenza dichiarativa del Fallimento, il tribunale può disporre l'esercizio provvisorio dell'impresa, anche limitatamente a specifici rami dell'azienda, se dalla interruzione può derivare un danno grave, purché non arrechi pregiudizio ai creditori”*¹⁵⁹. Il comma 2 invece disciplina il caso che l'esercizio provvisorio venga disposto in una data successiva a quella di apertura del Fallimento: *“Successivamente, su proposta del Curatore, il giudice delegato, previo parere favorevole del comitato dei creditori, autorizza, con decreto motivato,*

¹⁵⁵ CAMPOBASSO G.F., *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2004, a p. 557 fa notare che *“E' tuttavia valutazione concorde che nella pratica l'attuale sistema delle vendite fallimentari è ben lontano dal consentire una fruttuosa realizzazione dell'attivo”*.

¹⁵⁶ *“Norme in materia di cassa integrazione, mobilità, trattamenti di disoccupazione, attuazione di direttive della Comunità europea, in materia di mercato avviamento al lavoro ed altre disposizioni del lavoro”*. Questa Legge prevedeva la concessione della Cassa integrazione straordinaria anche alle imprese dichiarate fallite, a condizione che non fosse stata autorizzata la continuazione dell'attività, o che, al contrario, essa fosse cessata.

¹⁵⁷ CAFFIO S., *CIGS e procedure concorsuali*, in *Diritto e Pratica del Lavoro*, n. 18/2009, p. 1063: l'art. 3 della L. n. 223/1991 *“prevede che il trattamento è concesso, su richiesta del Curatore, del liquidatore ovvero del commissario per un periodo massimo di 12 mesi, prorogabili per un ulteriore periodo non superiore a sei mesi solo qualora esistano “fondatte prospettive di continuazione o ripresa dell'attività e di salvaguardia, anche parziale, dei livelli di occupazione tramite la cessione, a qualunque titolo, dell'azienda o di sue parti”*. *“La dottrina maggioritaria ritiene che la finalità di questa ipotesi di intervento Cigs consista solo in via secondaria nella tutela del reddito dei lavoratori subordinati, e vada, invece principalmente individuata nella conservazione del complesso produttivo al fine di preservare i livelli occupazionali, in toto o in parte e attraverso operazioni di cessione anche solo di ramo d'azienda. Il che lo si evince anzitutto dal fatto che per il Curatore/liquidatore/commissario la domanda di concessione del trattamento di integrazione salariale sembra assumere il carattere della obbligatorietà una volta verificatasi la condizione di cessazione o di non continuazione dell'attività, con una rilevante limitazione finanche delle discrezionalità del Ministro del lavoro. In tal senso depongono sia la lettera della legge, sia la circostanza che, a differenza di quanto previsto per le altre cause integrabili, nel caso di Cigs per procedure concorsuali non vi è riferimento alcuno a decreti ministeriali in ordine ai criteri di concessione.”*

¹⁵⁸ In apertura delle *“Disposizioni generali”* del Capo VI, intitolato *“Dell'esercizio provvisorio e della liquidazione dell'attivo”*.

¹⁵⁹ GAVIOLI F., *Esercizio provvisorio dell'impresa nel Fallimento: lo studio del CNDCEC sul ruolo del Curatore*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 34/2016, p. 34; SANDULLI R., D'ATTORRE G., *Manuale delle procedure concorsuali*, op. cit., p.131: *“l'esigenza di evitare pregiudizio ai creditori dovrebbe essere interpretata in senso restrittivo, e comunque comparando il danno dalla cessazione con il pregiudizio per i creditori: in ogni caso, se tale pregiudizio, in ragione dei primari interessi collettivi, deve essere provocato, esso dovrà essere strettamente limitato al tempo necessario per eliminare il danno.”*

la continuazione temporanea dell'esercizio dell'impresa, anche limitatamente a specifici rami dell'azienda, fissandone la durata.”

Emerge così il *favor* del Legislatore, coerente con lo spirito della riforma, di preferire anche nel Fallimento, nel caso se ne presenti la possibilità, “*il ricorso a modalità soddisfattive delle pretese creditorie, che preservino l'integrità dell'intero complesso aziendale o di singoli rami di esso*”¹⁶⁰. L'art. 105, c. 1, L.F., infatti, nel prevedere che “*La liquidazione dei singoli beni ai sensi degli articoli seguenti del presente capo è disposta quando risulta prevedibile che la vendita dell'intero complesso aziendale, di suoi rami, di beni o rapporti giuridici individuabili in blocco non consenta una maggiore soddisfazione dei creditori.*”, esprime la preferenza per la vendita dell'intera azienda o di specifici rami di essa, considerando l'alienazione atomistica dei beni una modalità residuale di liquidazione dell'attivo.

Rispetto al passato quindi, l'esercizio provvisorio ha perso il carattere di pura eccezionalità, acquisendo la natura di modalità ordinaria (e auspicata) per il mantenimento del valore d'azienda, al fine di pervenire alla sua liquidazione secondo i modi stabiliti dalla legge, sul presupposto che essa non abbia perso la propria funzionalità al momento dell'avvio dell'esercizio provvisorio. Nel caso invece in cui il complesso organizzato risulti disgregato, non rimarrà che liquidare alle migliori condizioni il patrimonio del fallito, così come si presenta.

L'esercizio provvisorio impone pertanto di gestire al meglio ciò che è rimasto dell'impresa. Tale gestione tuttavia non implica che la Procedura assuma la qualifica di imprenditrice: la nuova attività così iniziata è da considerarsi distinta rispetto a quella esercitata dall'impresa già fallita, nonostante abbia lo stesso oggetto e utilizzi la stessa organizzazione. Con l'esercizio provvisorio, di fatto il Curatore sostituisce il fallito nella gestione dell'azienda, senza che vi sia un trasferimento dal fallito al Curatore della qualità di imprenditore. Pur essendo gestita l'azienda in corso di Procedura, i diritti e gli obblighi che da tale esercizio derivano, fanno ancora capo al fallito sotto il profilo giuridico.

Nel caso l'esercizio provvisorio non fosse disposto contestualmente alla dichiarazione di Fallimento, il Curatore potrà proporre al Giudice Delegato la continuazione dell'attività in un momento successivo, dopo aver raccolto il parere favorevole del Comitato dei Creditori. Il decreto di autorizzazione, motivato del Giudice, determina anche la durata dell'esercizio dell'attività.

¹⁶⁰ SABATELLI E., *L'esercizio provvisorio dell'impresa nel Fallimento fra interessi concorsuali, interessi particolari dei creditori, e interessi c.d. “sociali”, op. cit.*

Il Legislatore ha previsto tale possibilità al comma 2 dell'art. 104 L.F.: *“l'avverbio “successivamente” non indica né una data né un evento specifico al quale associare l'intervento del giudice delegato, di conseguenza la continuazione dell'attività può essere autorizzata in qualsiasi momento della Procedura fallimentare”*¹⁶¹.

In quest'ultimo caso, non sarà necessario riscontrare il danno grave e il mancato pregiudizio dei creditori, in quanto la proposta della continuazione dell'attività deve essere accompagnata dal parere favorevole del Comitato dei Creditori, il cui interesse non dovrà comunque essere disatteso.

Presupposto per la richiesta da parte del Curatore dell'autorizzazione all'esercizio provvisorio dell'attività d'impresa del fallito deve essere un “danno grave”¹⁶² e non un semplice pregiudizio a discapito dei creditori. In altre parole, l'esercizio provvisorio è giustificato ove si dimostri che dall'interruzione dell'attività di impresa derivi un danno concreto e attuale, sia dal punto di vista quantitativo che qualitativo.

Si ritiene poi che la proposta da sottoporre prima al Comitato dei Creditori, affinché tale ultimo organo della Procedura possa esprimere parere favorevole in merito, e poi al Giudice Delegato, per ottenere l'autorizzazione all'esercizio, debba essere dettagliata e motivata, e contenere le seguenti indicazioni:

- potenziale negoziabilità dell'azienda;
- modalità con cui il Curatore intende proseguire l'attività;
- valutazione prospettica che indichi che il valore ritraibile dalla prosecuzione sia idoneo a realizzare la massima soddisfazione dei creditori, corredata da un dettagliato piano finanziario che illustri le entrate e le uscite stimate.

Quanto sopra, al fine di dimostrare che in seguito all'esercizio provvisorio, la vendita dell'azienda realizzerà probabilmente un risultato più soddisfacente rispetto alla cessione immediata della stessa o della vendita atomistica dei beni che la compongono. Per poterlo fare, il CNDCEC¹⁶³ ritiene che il Tribunale, in corso di istruttoria prefallimentare, o il Curatore che successivamente alla dichiarazione

¹⁶¹ GAVIOLI F., *Esercizio provvisorio dell'impresa nel Fallimento: lo studio del CNDCEC sul ruolo del Curatore*, op. Cit.

¹⁶² SANDULLI R., D'ATTORRE G., *Manuale delle procedure concorsuali*, op. cit., a p.130, specifica che il danno grave “va inteso in termini generali e in pregiudizio di chiunque possa vantare un interesse apprezzabile alla prosecuzione dell'attività.” Pertanto il danno grave può riguardare sia la massa dei creditori, sia soggetti terzi.

¹⁶³ Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili.

di Fallimento intenda proporre la continuazione temporanea dell'impresa, dovrebbero disporre dei seguenti dati:

- un budget minimo delle vendite: se l'organo amministrativo non ha provveduto in occasione della richiesta del Fallimento in proprio, o se l'istanza di Fallimento è stata depositata dai creditori o dal P.M., il Curatore dovrà estrarre i dati necessari dalle scritture contabili a sua disposizione, al fine di costruire un budget delle vendite con prospettiva almeno a sei mesi;
- un budget ed un *forecast*, almeno dei tre esercizi successivi: il piano industriale rappresenta il documento maggiormente professionale da far avere ai terzi con cui il Curatore ha modo di interagire in questa fase.

Il provvedimento del Tribunale emesso al momento della dichiarazione di Fallimento, o quello del Giudice delegato, se la richiesta avviene in un momento successivo, rappresentano una “generale e preventiva autorizzazione al Curatore a porre in essere tutti i singoli atti di gestione”, sia di ordinaria che di straordinaria amministrazione: non sarà pertanto necessario che il Curatore richieda successive singole autorizzazioni per gli atti che dovrà compiere in corso di esercizio provvisorio.

Sarà obbligo del Curatore, in seguito all'autorizzazione ottenuta dal Giudice Delegato alla Procedura, presentare apposita comunicazione¹⁶⁴ all'Agenzia delle Entrate, per informare l'Ente dello svolgimento dell'attività: ciò comporterà l'obbligo di tenuta delle scritture contabili sia ai fini civilistici che fiscali, in particolare ai fini IRAP, per i motivi che vedremo in seguito.

Da un punto di vista gestionale, le attività patrimoniali e contabili dell'esercizio provvisorio e della liquidazione fallimentare dovranno rimanere separate: le prime saranno necessariamente rilevate nelle scritture contabili obbligatorie previste per i soggetti *in bonis*, le seconde troveranno collocazione nello speciale registro previsto dall'art. 38 L.F.¹⁶⁵.

Il Curatore è tenuto a redigere il bilancio iniziale del ramo d'impresa per il quale è stato autorizzato ad esercitare l'esercizio provvisorio. Se sono soddisfatti i requisiti previsti, sarà possibile adottare un regime di contabilità semplificata.

Al termine dell'esercizio provvisorio, nel giornale del Fallimento il Curatore rileverà solamente il risultato della gestione.

¹⁶⁴ Modello di variazione dati previsto dall'art. 35 D.P.R. 633/1972.

¹⁶⁵ Il c.d. giornale del Fallimento, in cui vanno annotati tutti gli atti compiuti dal Curatore in occasione dell'amministrazione fallimentare.

Il Curatore dovrà convocare il Comitato dei Creditori trimestralmente, in modo da informare l'organo dell'andamento della gestione, per permettergli di esprimersi in merito all'opportunità o meno di proseguire l'attività. Se il Comitato non dovesse ritenere che sussistano gli elementi per la continuazione, il Giudice Delegato ne ordinerà la cessazione.

Ogni sei mesi o prima, se l'esercizio provvisorio viene meno, il Curatore, dovrà depositare il rendiconto dell'attività svolta fino a quel momento. Se dovessero verificarsi circostanze influenti sulla continuazione dell'esercizio provvisorio, il Curatore sarà tenuto ad informare senza indugio sia il Comitato dei Creditori che il Giudice Delegato.

Nel caso in cui la proposta di continuazione dell'attività da parte del Curatore avvenga successivamente alla predisposizione e al deposito in cancelleria del programma di liquidazione¹⁶⁶, quest'ultimo andrà aggiornato, rendendo nota l'informazione all'interno del documento.

L'autorizzazione all'esercizio provvisorio, ha dei riflessi fiscali in materia di IRAP.

L'art. 3¹⁶⁷, del D. Lgs. 446/1997, istitutivo dell'IRAP, non cita espressamente il Fallimento tra i soggetti passivi, né tra quelli esonerati dall'applicazione dell'imposta¹⁶⁸.

Il comma 6¹⁶⁹, dell'art. 19 dello stesso Decreto invece, prevede gli adempimenti dichiarativi per i casi di *“liquidazione, Fallimento, liquidazione coatta amministrativa, trasformazione, fusione e scissione”* e rinviando genericamente agli artt. 10 e 11 del D.P.R. 600/1973, richiama tutti gli adempimenti previsti dalle disposizioni in materia di imposte dirette; in materia di IRAP invece, prevede l'obbligo in capo al Curatore di presentare una dichiarazione iniziale, entro nove mesi dalla nomina. Si tratta della dichiarazione del periodo prefallimentare, al pari di quanto previsto ai fini IRES e IRPEF.

La seconda parte del comma in parola esclude invece il rinvio ai commi 2 e 3 dell'art. 10 D.P.R. 600/1973 nei casi in cui non vi sia esercizio provvisorio: pertanto per riferimento agli adempimenti

¹⁶⁶ SANDULLI R., D'ATTORRE G., *Manuale delle procedure concorsuali*, op. cit., a p. 134 definisce il programma di liquidazione come *“il documento, redatto dal Curatore, che costituisce “l'atto di pianificazione e di indirizzo” in ordine alle modalità ed ai termini previsti per la realizzazione dell'attivo”* (art. 104-ter L.F.). *Attraverso il programma di liquidazione, il Curatore individua, in linea generale, quali saranno i criteri guida che dovranno governare la complessiva attività di liquidazione”*.

¹⁶⁷ Intitolato *“Soggetti passivi”*.

¹⁶⁸ La Circolare Ministeriale n. 141/E del 6 giugno 1998 indica invece espressamente tra i soggetti passivi dell'imposta, il Fallimento con esercizio provvisorio.

¹⁶⁹ *“Nei casi di liquidazione, Fallimento, liquidazione coatta amministrativa, trasformazione, fusione e scissione di imprese individuali, società ed enti di cui agli articoli 10 e 11 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, si osservano le disposizioni ivi previste, con esclusione dei commi secondo e terzo dell'articolo 10 se nelle procedure fallimentare e di liquidazione coatta non vi è esercizio provvisorio dell'impresa.”*

relativi a dichiarazioni successive a quella iniziale in pendenza di Fallimento, bisogna distinguere il Fallimento in cui sia stato autorizzato l'esercizio provvisorio, da quello senza esercizio provvisorio.

Dal combinato disposto degli artt. 10 del D.P.R. 600/1973¹⁷⁰ e 19, c. 6, del D. Lgs. 446/1997 ricaviamo le seguenti regole:

- il Fallimento in cui non sia stato disposto l'esercizio provvisorio non è assoggettabile all'IRAP per il periodo maxi-fallimentare;
- il Fallimento in cui sia stato autorizzato l'esercizio provvisorio, configura sia il presupposto oggettivo che quello soggettivo dell'imposta, risultando essere pertanto soggetto passivo IRAP per il periodo di durata dell'esercizio provvisorio.

Il Fallimento diventa comunque soggetto passivo IRAP "limitatamente" al valore della produzione netta realizzata nell'attività svolta nell'ambito dell'esercizio provvisorio. La base imponibile, ai fini del calcolo della relativa imposta, dovrà essere determinata secondo le ordinarie regole previste dal D. Lgs. 446/1997.

Come abbiamo visto ai fini IRES, l'imposta che dovesse emergere dalla dichiarazione iniziale, rappresenterà un credito concorsuale che, come tale, dovrà essere insinuato al passivo del Fallimento da parte dell'Erario.

In merito alla dichiarazione riguardante il periodo d'imposta precedente a quello in cui è stato dichiarato il Fallimento, quando il relativo termine non è ancora scaduto, valgono le stesse considerazioni svolte in riferimento alle imposte sui redditi, al paragrafo di questo capitolo dedicato all'argomento.

Nell'eventualità che il Curatore sia stato autorizzato all'esercizio provvisorio, sarà soggetto all'obbligo di presentazione delle dichiarazioni annuali "*infraprocedurali*"¹⁷¹, per tutta la durata dell'esercizio stesso.

In tale circostanza, non si realizzerà pertanto coincidenza tra i periodi d'imposta ai fini IRAP, rispetto a quelli ai fini IRES ed IRPEF. Se dovesse emergere debito d'imposta dalle dichiarazioni IRAP infraprocedurali, esso costituirà un debito della massa, da pagare in prededuzione singolarmente per ciascun periodo.

¹⁷⁰ Poi sostituito dall'art. 5 del D.P.R. 322/1998.

¹⁷¹ ZAFARANA C., *op. cit.*

Non ci saranno ulteriori adempimenti ai fini IRAP da osservare, una volta conclusosi l'esercizio provvisorio.

Una questione non affrontata dal Legislatore, è quella dell'acconto d'imposta ai fini dell'IRAP¹⁷².

La dottrina¹⁷³ ritiene che il comportamento più opportuno da adottare sia differente a seconda che l'esercizio provvisorio sia stato autorizzato successivamente alla dichiarazione di Fallimento, su richiesta del Curatore, oppure dal Tribunale in quella sede.

Nel primo caso, si ritiene, stante la mancanza di riferimenti per la base del calcolo, che l'acconto non sia dovuto nel primo periodo d'imposta.

Nel secondo caso, la base di calcolo sarà rappresentata dal risultato derivante dalla dichiarazione che lo stesso Curatore avrà redatto per il periodo d'imposta prefallimentare.

Gli acconti d'imposta saranno versati, nel caso di somme a debito, in ossequio alla regola generale che prevede che la Procedura abbia sufficienti disponibilità per far fronte al pagamento.

2.6 L'IVA

Nel seguito, analizzeremo l'art. 74-bis del D.P.R. 633/1972, il quale si compone di tre commi atti a disciplinare la materia sulla base dell'ordine temporale di insorgenza degli adempimenti:

- comma 1: delimita l'ambito soggettivo di applicazione della norma, regolamentando gli obblighi facenti capo al Curatore inerenti il periodo antecedente la dichiarazione di Fallimento;
- comma 2: specifica gli adempimenti che la Curatela deve rispettare nel periodo successivo alla dichiarazione di Fallimento;
- comma 3: specifica le regole relative alla richiesta di eventuali rimborsi IVA in corso di Procedura.

Altra norma di riferimento per la disciplina in esame è contenuta nell'art. 8, c. 4 del D.P.R. 322/1998, che oggi contiene le disposizioni originariamente dettate dall'art. 74-bis, c. 1 D.P.R. 633/1972 riguardo modalità e termini di presentazione delle dichiarazioni IVA riferite:

¹⁷² Il cui pagamento è previsto in base all'art. 30 del D. lgs. 446/97.

¹⁷³ ZAFARANA C., *op. cit.*

- all'anno d'imposta precedente la dichiarazione di Fallimento;
- alla frazione d'anno che precede la data di dichiarazione di Fallimento, e all'intero periodo d'imposta in cui si è verificata l'apertura della Procedura concorsuale.

Per ora possiamo individuare in via generale in materia di IVA, l'esigenza di base di assoggettare ad imposizione le singole operazioni imponibili: la dottrina¹⁷⁴, ritiene assodato che gli obblighi posti in capo al Curatore in materia di IVA abbiano la funzione di “*garantire l'attuazione del tributo*” sia per quanto riguarda le operazioni poste in essere prima della dichiarazione di Fallimento, sia con riferimento alle operazioni poste in essere dalla Curatela in corso di Procedura. Si conferma così la persistenza della soggettività passiva dell'impresa assoggettata a Procedura, nonostante la cessazione dell'attività, riconoscendo altresì il diritto alla detrazione dell'imposta eventualmente addebitata al Fallimento.

2.6.1 Gli adempimenti ai fini IVA del periodo iniziale

Entro 15 giorni dall'accettazione della carica, il Curatore comunica al competente ufficio del Registro delle Imprese i dati necessari ai fini dell'eventuale insinuazione al passivo¹⁷⁵.

Nonostante ciò, il Curatore deve comunque presentare all'Agenzia delle Entrate ex art. 35 D.P.R. 633/1972, anche la “*denuncia di variazione*”, entro i 30 giorni successivi alla data di dichiarazione di Fallimento, al fine di comunicare i dati della società fallita, quelli del Curatore e della Procedura. E' evidente come la seconda comunicazione sia una duplicazione della prima, differendone soltanto per quanto riguarda i termini di decorrenza e presentazione. Questa incongruenza porta ad adottare la soluzione pratica di presentare COMUNICA entro i 15 giorni dall'accettazione della carica, compilando contestualmente i quadri previsti per il Registro delle imprese e quelli per l'Agenzia delle Entrate.

¹⁷⁴ BASILAVECCHIA M., *Dall'esercizio dell'impresa alla gestione fallimentare, op. Cit.*, fa riferimento a *Gli adempimenti tributari e la gestione dei crediti d'imposta*, in DIDONE A., (a cura di), *Le riforme della legge fallimentare*, II, Torino, 2009, pag. 2011 ss.; e MAURO M., *Contributo allo studio delle dinamiche tributarie nel Fallimento*, Roma, 2009.

¹⁷⁵ Obbligo introdotto dall'art. 29, c. 6 D.L. 78/2010, attraverso la c.d. “COMUNICA”, introdotta a sua volta dal D.L. 7/2007, convertito in L. 40/2007, al fine di semplificare la procedura di assolvimento della maggior parte degli adempimenti amministrativi previsti per l'iniziale iscrizione al Registro delle imprese, nonché le successive modificazioni e la cessazione da parte delle imprese e vale anche ai fini previdenziali, assistenziali, fiscali. L'obiettivo di tale semplificazione, realizzato con il D.L. 112/2008, convertito in L. 133/2008 (c.d. manovra d'estate) era infatti quello di permettere ai soggetti di interessati di avviare un'impresa in un giorno, assolvendo con un'unica comunicazione telematica, gli adempimenti dichiarativi verso il Registro delle Imprese, l'INPS, l'INAIL e l'Agenzia delle Entrate.

Il numero di partita IVA non cambia in conseguenza del Fallimento: il Curatore pertanto lo utilizzerà per tutti gli adempimenti necessari. Se invece la partita IVA risultasse cancellata, in seguito alla cessazione dell'attività da parte dell'impresa, la Curatela sarà tenuta a riattivarla una nuova, nel caso risultasse necessario il compimento di operazioni imponibili (tipicamente la cessione in seguito al rinvenimento di beni appartenenti al patrimonio dell'impresa fallita).

La dichiarazione di Fallimento comporta l'interruzione dell'attività d'impresa; risulta necessario pertanto distinguere le operazioni poste in essere anteriormente a tale data, da quelle invece attribuibili all'attività della curatela.

Come anticipato, la prima norma di riferimento è l'art. 74-bis¹⁷⁶, c. 1 del D.P.R. 633/1972: *“Per le operazioni effettuate anteriormente alla dichiarazione di Fallimento [...] gli obblighi di fatturazione e registrazione, sempreché i relativi termini non siano ancora scaduti, devono essere adempiuti dal curatore [...] entro quattro mesi dalla nomina.”*

Nel caso in cui il Curatore si trovi a dover fatturare e registrare le operazioni effettuate dal fallito, la numerazione delle fatture dovrà rispettare l'ordine progressivo rispetto all'ultima fattura emessa dall'impresa *in bonis*.

Egli dovrà inoltre tener conto anche di queste operazioni nella predisposizione della dichiarazione relativa alla frazione di anno che va dal primo gennaio alla data di dichiarazione di Fallimento, insieme a quelle poste in essere e registrate dall'impresa fallita.

La dottrina è concorde nel considerare che *“il curatore è a conoscenza soltanto dei fatti di cui è stato protagonista”*¹⁷⁷. Relativamente agli adempimenti dichiarativi riferiti alle operazioni effettuate prima del Fallimento quindi, *“la sua posizione non può essere equiparata a quella di un ordinario contribuente: il curatore non conosce le cause che hanno prodotto le operazioni effettuate dal fallito né quelle per cui egli stesso ha eseguito gli adempimenti non scaduti”*¹⁷⁸.

Per esclusione, data la precisazione contenuta nel comma 1 dell'art. 74-bis: *“sempreché i relativi termini non siano ancora scaduti”*, possiamo derivare il principio per cui la Curatela non è tenuta a sostituirsi al fallito, per tutte quelle operazioni effettuate, ma non fatturate entro i termini, prima della dichiarazione di Fallimento.

¹⁷⁶ *“Disposizioni per il Fallimento e la liquidazione coatta amministrativa”*.

¹⁷⁷ MAURO M., *Imposizione fiscale e Fallimento*, op. cit., p. 272.

¹⁷⁸ ZAFARANA C., op. cit.

Dal 1° gennaio 2019, anche il Curatore è assoggettato all'obbligo dell'emissione della fattura elettronica¹⁷⁹, introdotto dalla "Legge di bilancio 2018"¹⁸⁰.

Per quanto riguarda i beni mobili, l'art. 6, c. 1 del D.P.R. 633/1972, considera come momento di effettuazione delle operazioni, (che comporta quindi l'insorgere dei relativi obblighi di fatturazione), la data di consegna o spedizione della merce.

Se il Curatore dovesse riscontrare che il fallito non abbia emesso la fattura immediata, entro dodici giorni data della consegna o spedizione¹⁸¹, dovrà verificare se la data di consegna o spedizione risulti da documento di trasporto o da altro documento idoneo: in tal caso infatti, per le operazioni effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto, può essere emessa una sola fattura entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione della consegna o spedizione. Se tale termine dovesse scadere successivamente alla data di nomina del Curatore, i relativi obblighi di fatturazione ricadranno a capo a quest'ultimo. Se così non dovesse essere, sulla Curatela non graverà nessun obbligo in merito alla fatturazione: l'organo della Procedura ne prenderà atto, indicando l'irregolarità riscontrata nella relazione ex art. 33 L.F.¹⁸².

Ai commi 3 e 4, dell'art. 6 del D.P.R. 633/1972¹⁸³, si prevede invece, che le prestazioni di servizi si considerino effettuate, di regola, all'atto del pagamento del relativo corrispettivo. Se la fattura dovesse essere emessa prima di tale momento, il momento dell'effettuazione si considererà anticipato alla data della sua emissione. Nel primo caso, se il pagamento dovesse essere effettuato successivamente alla nomina del Curatore, quest'ultimo sarà investito dell'obbligo di emissione della fattura; nel secondo caso, l'adempimento fiscale si considera già assolto correttamente dall'impresa fallita.

¹⁷⁹ Per una panoramica su tale istituto, si veda: *Panorama normativo – fattura elettronica: quadro riepilogativo della disciplina*, in *L'IVA*, n. 2 / 2019, p. 72, che riassume il documento di ricerca datato 20 dicembre 2018 del CNDCEC e la Fondazione Nazionale dei Commercialisti, in vista dell'entrata in vigore dal 1° gennaio 2019 dell'obbligo generalizzato di emissione della fattura elettronica, per le cessioni di beni e prestazioni di servizi che sono effettuate all'interno del territorio dello Stato italiano fra soggetti passivi IVA.

¹⁸⁰ L. 205/2017: "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020".

¹⁸¹ Art. 21, co. 4 del DPR 633/1972: "La fattura e' emessa entro dodici giorni dall'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'articolo 6."

¹⁸² SANDULLI R., D'ATTORRE G., *Manuale delle procedure concorsuali*, op. cit., p.64-65 : "il Curatore, entro 60 giorni dalla dichiarazione di Fallimento, deve presentare al giudice delegato una relazione particolareggiata sulle cause e circostanze del Fallimento, sulla diligenza spiegata dal fallito nell'esercizio dell'impresa, sulla responsabilità del fallito o di altri e su quanto può interessare anche ai fini delle indagini preliminari in sede penale."

¹⁸³ "Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. [...]. Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento."

Se invece il corrispettivo dovesse essere stato pagato (in tutto in parte) antecedentemente all'emissione del documento fiscale, la prestazione di servizi si considererà effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento: se tale ultima data precede la nomina del Curatore e nessuna fattura è stata emessa dall'imprenditore *in bonis*, di nuovo il Curatore non potrà che prendere atto dell'inadempienza del fallito.

Nei casi in cui la Curatela non provveda all'emissione dei documenti citati, perché i termini per l'adempimento siano spirati alla data della sua nomina, la regolarizzazione dell'operazione spetterà al cessionario/committente, il quale dovrà porre in essere la procedura prevista al comma 8 dell'art. 6 del D. Lgs. 471/1997¹⁸⁴.

Il termine di quattro mesi dalla nomina vale anche per l'annotazione, in ordine progressivo, delle fatture ricevute riguardo ai beni o servizi acquistati nell'esercizio dell'impresa fallita (anche in questo caso, solamente se i termini per tale adempimento non siano già spirati alla data di nomina del Curatore).

Come precisato sopra, stante l'entrata in vigore dell'obbligo della fatturazione elettronica per tutti i soggetti IVA residenti nel territorio italiano, il Curatore dovrà attivarsi accedendo al portale "fatture e corrispettivi" del sito dell'Agenzia delle Entrate, per acquisire le fatture d'acquisto da rilevare nel registro degli acquisti, ai sensi dell'art. 74-bis, c. 1, del D.P.R. 633/1972 e per aggiornare il recapito delle fatture e note di accredito, che potrà essere l'indirizzo pec della Procedura, o il codice identificativo univoco¹⁸⁵.

¹⁸⁴ Se il cessionario/committente, nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, acquista beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte del cedente/prestatore, è soggetto ad una sanzione amministrativa pari al 100% dell'imposta, con un minimo di euro 250, sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione tramite l'adempimento delle seguenti formalità:

- 1) versare l'Iva relativa all'operazione con il modello F24 utilizzando il codice tributo 9399 istituito con la risoluzione ministeriale n. 69/E/2000;
- 2) inviare un documento riepilogante i dati della fattura al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate. La fattura elettronica dovrà indicare il "tipo documento" TD20 – Autofattura;
- 3) registrare il documento solo nel registro IVA degli acquisti per poter esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA relativa.

Per un approfondimento in merito ad ulteriori questioni sull'argomento, si rimanda a POLLET C., DIMITRI S., *Come gestire il mancato ricevimento della fattura elettronica?* In *Euroconference news* del 23 Maggio 2019.

¹⁸⁵ Nella Guida disponibile sul sito www.agenziaentrate.gov.it, *La fatturazione elettronica e i servizi gratuiti dell'Agenzia delle entrate* si legge: "Le regole per predisporre, trasmettere, ricevere e conservare le fatture elettroniche sono definite nel provvedimento n. 89757 del 30 aprile 2018 pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

Per supportare gli operatori Iva, l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione diversi servizi gratuiti per predisporre agevolmente le fatture elettroniche, per trasmetterle e riceverle, per conservarle nel tempo in maniera sicura e inalterabile nonché per consultare e acquisire la copia originale delle fatture elettroniche correttamente emesse e ricevute.

È sempre possibile utilizzare software e servizi reperibili sul mercato, purché conformi alle specifiche tecniche allegate al citato provvedimento del 30 aprile 2018".

Una questione da approfondire è la decorrenza del termine di quattro mesi entro i quali il Curatore deve adempiere agli obblighi di fatturazione e registrazione delle operazioni poste in essere prima del Fallimento, nel caso i termini per il loro compimento non sia ancora scaduto.

Sulla base del dato letterale della norma, tale termine decorre dalla data di accettazione della nomina da parte del Curatore, a partire dalla quale egli è autorizzato a compiere gli atti del suo ufficio¹⁸⁶.

L'Amministrazione finanziaria invece¹⁸⁷, ritiene che tale termine decorra dalla data di adozione del provvedimento di nomina da parte del Giudice Delegato, con il rischio che il Curatore abbia materialmente a disposizione un tempo inferiore a quello stabilito dalla Legge¹⁸⁸. Di fatto, oggi la comunicazione della nomina al curatore avviene via PEC, a norma dell'art. 136 c.p.c.¹⁸⁹: tale rischio si può pertanto considerare superato.

Nel caso in cui emerga un debito IVA, poiché il credito dell'Erario è sorto prima della dichiarazione di Fallimento, l'Ente dovrà rispettare del regole del concorso¹⁹⁰ e presentare apposita istanza di insinuazione al passivo, per far valere le proprie ragioni, portando quale titolo per l'ammissione la stessa dichiarazione presentata dal Curatore.

Nell'eventualità invece che risulti un credito IVA, questo non potrà essere richiesto a rimborso, come vedremo in seguito.

I dati indicati nel Modello 74-bis saranno poi ricompresi nella successiva dichiarazione relativa all'anno solare in cui è stato dichiarato il Fallimento. Quest'ultima pertanto sarà composta di due moduli: uno riferito alle operazioni del periodo preconcorsuale e un altro riferito a quelle successive alla data del Fallimento (cfr. Ultra).

Due righe in particolare del Modello IVA 74-bis potrebbero far sorgere dubbi in merito alla loro corretta compilazione: quello relativo a all'indicazione del valore delle rimanenze finali alla data del 31 dicembre precedente (rigo AF1) e alla data del Fallimento (rigo AF2). La dottrina¹⁹¹ ritiene che il

¹⁸⁶ ZAFARANA C., *op. cit.* sottolinea come sia “*assolutamente pacifico, secondo la più autorevole dottrina concorsualistica, che il provvedimento di nomina resta subordinato al requisito estrinseco di efficacia dell'accettazione da parte della persona nominata*”.

¹⁸⁷ Risoluzione ministeriale n. 9/437 del 24/3/1983.

¹⁸⁸ ZAFARANA C., *op. cit.*, ritiene prudente, per evitare contenziosi, che il Curatore si attenga alle previsioni della Risoluzione ministeriale.

¹⁸⁹ In tal senso modificato dall'art. 25, c. 1, lett. d) della L. 183/2011, in vigore dal 1° gennaio 2012.

¹⁹⁰ Ris. Min. 3/10/1985 n. 383065, intitolata; “*Iva. Fallimento e liquidazione coatta amministrativa*”, la quale afferma che “*In forza della disposizione di cui al primo comma dell'art.74 bis, per le operazioni effettuate nella parte dell'anno solare anteriore alla dichiarazione di Fallimento, il Curatore è obbligato esclusivamente alla presentazione della dichiarazione Iva senza far seguito al versamento del tributo.*”

¹⁹¹ ZAFARANA C., *op. cit.*

valore corretto da indicare nel rigo “AF1” sia quello ritraibile dal bilancio, se rinvenuto e disponibile, altrimenti questo dato dovrebbe essere fornito dal fallito al Curatore. Per quanto riguarda il rigo “AF2” invece, quasi certamente non rinvenibile dalle scritture contabili, potrebbe essere ben approssimato dal valore di stima contenuto nella perizia, se a disposizione del Curatore. Se il Curatore non dovesse in alcun modo riuscire a ricavare i valori da inserire nei suddetti rigi, l’Amministrazione finanziaria non potrà contestare la mancata indicazione di tali dati.

L’altra norma di riferimento per gli adempimenti iniziali del Curatore, è l’art. 8, c. 4 del D.P.R. 322/1998, il quale dispone che: *“In caso di Fallimento [...], la dichiarazione relativa all'imposta dovuta per l'anno solare precedente, sempreché i relativi termini di presentazione non siano ancora scaduti, è presentata dai curatori [...] con le modalità e i termini ordinari di cui al comma 1 ovvero entro quattro mesi dalla nomina se quest'ultimo termine scade successivamente al termine ordinario. Con le medesime modalità e nei termini ordinari, i curatori [...] presentano la dichiarazione per le operazioni registrate nell'anno solare in cui è dichiarato il Fallimento [...]. Per le operazioni registrate nella parte dell'anno solare anteriore alla dichiarazione di Fallimento [...] è anche presentata, in via telematica ed entro quattro mesi dalla nomina, apposita dichiarazione al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate ai fini della eventuale insinuazione al passivo della Procedura concorsuale”*. Quest’ultima disposizione si riferisce alla c.d. “dichiarazione IVA ex art. 74 bis”.

Oltre alla dichiarazione IVA 74-bis, il Curatore dovrà, predisporre e inviare la dichiarazione dell’anno solare precedente a quello del Fallimento, se i termini per la presentazione non siano ancora scaduti alla data della sua nomina.

La scelta del Legislatore è stata differente rispetto a quella fatta in materia di imposte dirette, per le quali tale obbligo non è stato espressamente previsto. In questo modo, in materia di IVA, il Legislatore ha evitato *“che si producesse una frattura per omissione, nella continuità del rapporto IVA con innaturalità di effetti e conseguenze”*¹⁹².

Anche in questo caso, a fronte della scarsità/irregolarità della documentazione contabile necessaria ad una corretta compilazione della dichiarazione dell’anno solare antecedente a quello in cui è stato dichiarato il Fallimento, la Curatela presenterà le dichiarazioni sulla base dei dati in proprio possesso,

¹⁹² ZAFARANA C., *op. cit.*

salvo successivamente correggerle, tramite la presentazione di dichiarazioni integrative o correttive nei termini, fruendo dell'istituto del ravvedimento operoso¹⁹³.

Per quanto riguarda i termini di presentazione della dichiarazione, questi saranno diversi a seconda della data di nomina rispetto al termine per la presentazione della dichiarazione annuale. Attualmente il termine ordinario per la presentazione della dichiarazione annuale è fissato al 30 aprile dell'anno successivo all'anno solare di riferimento delle operazioni. Secondo le disposizioni previste dal comma 4 dell'art. 8 del D.P.R. 322/1998, possiamo ricavare le seguenti regole:

- se tra la data della nomina e la data di scadenza della dichiarazione decorrono più di quattro mesi, il termine per la presentazione della dichiarazione rimane quello ordinario;
- se tra la data della nomina e la data di scadenza della dichiarazione decorrono meno di quattro mesi, il termine per la presentazione è quattro mesi dalla nomina;
- se la nomina avviene successivamente al 30 aprile, il Curatore non ha l'obbligo di presentare la dichiarazione, perché il relativo termine risulta scaduto¹⁹⁴.

2.6.2 Gli adempimenti ai fini IVA in corso di Procedura: l'imponibilità delle operazioni

Come affermato più volte in precedenza, la questione relativa all'imponibilità ai fini IVA delle operazioni poste in essere in corso di Procedura, è stata definitivamente risolta in dottrina, sulla base della considerazione dell'esistenza dell'impresa durante la Procedura stessa¹⁹⁵.

Il Legislatore, nel prevedere al secondo comma dell'art. 74-bis del D.P.R. 633/1972, specifici obblighi in materia di applicazione dell'IVA nelle operazioni compiute successivamente alla dichiarazione di Fallimento, ha sancito il principio della permanenza dell'impresa durante tutto il corso della Procedura e la sua definitiva cessazione soltanto al termine delle operazioni di liquidazione relative al suo patrimonio, senza che la stessa possa più essere utilmente continuata.

Nella fase iniziale della Procedura, le operazioni ai fini IVA poste in essere dalla Curatela di solito consistono nell'emissione delle fatture di vendita conseguenti alla liquidazione dell'attivo fallimentare

¹⁹³ ZAFARANA C., *op. cit.*, suggerisce che “Nessuno vieta al Curatore di informare l'Ufficio con comunicazione distinta dalla procedura di formale presentazione della dichiarazione, sulle condizioni particolari in cui ha dovuto operare e sulla parziale o totale mancanza delle scritture e dei dati di riferimento.”

¹⁹⁴ TORCINI A., *Adempimenti nelle procedure concorsuali – il libretto verde*, in <http://Fallimento.it/> aggiornato al 9 marzo 2019

¹⁹⁵ BASILAVECCHIA M., *Dall'esercizio dell'impresa alla gestione fallimentare, op. cit.*

finalizzato al reperimento delle somme necessarie al pagamento delle spese di Procedura e al soddisfacimento dei creditori fallimentari. Le fatture saranno registrate nei termini ordinari¹⁹⁶.

Bisogna precisare che non tutte le cessioni di beni poste in essere in corso di Procedura sono assoggettabili ad IVA. A tal fine bisogna distinguere le cessioni dei beni appartenenti al patrimonio personale dell'imprenditore individuale fallito e dei soci falliti in estensione al Fallimento della società di persone di loro proprietà, dalle cessioni di beni facenti parte dell'azienda dell'impresa fallita. In tale ultima fattispecie sussiste il presupposto oggettivo per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto: le operazioni inerenti tali beni rientreranno pertanto nel campo di applicazione dell'IVA secondo le regole ordinarie¹⁹⁷.

Per quanto riguarda le fatture emesse con riferimento alla cessione dei beni immobili, la fattura andrà emessa al momento dell'incasso del prezzo se antecedente al rogito di compravendita, oppure alla stipula dell'atto¹⁹⁸.

Si ricorda che l'Agenzia delle Entrate non potrà rettificare il valore imponibile esposto in fattura anche se inferiore al valore automatico¹⁹⁹ ricavato dalla rendita catastale ex art. 52, c. 4, del D.P.R. 131/1986 *“ritenendosi non in discussione l'autenticità del prezzo di vendita formatosi in corso di Procedura concorsuale e la corrispondenza al valore di mercato”*²⁰⁰.

¹⁹⁶ FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 2019, p. 522: *“Per identificare le operazioni rilevanti ai fini IVA è essenziale la determinazione dei fatti al verificarsi dei quali esse si considerano effettuate, ai sensi dell'art. 6, d.p.r. 633, perché solo allora sorgono i doveri sostanziali e procedurali, inerenti al meccanismo dell'applicazione dell'IVA (obbligo di fatturazione, di rivalsa, ecc.) [...] In particolare, è al momento dell'effettuazione dell'operazione che si ricollega l'esigibilità dell'imposta” [...] L'art. 6 distingue i momenti di effettuazione secondo i vari tipi di operazioni: per le cessioni di immobili, si fa riferimento alla stipulazione dell'atto; per quelle di beni mobili alla consegna o spedizione; [...] Per le prestazioni di servizi si guarda al pagamento del corrispettivo.”*

¹⁹⁷ Come confermato dall'Amministrazione finanziaria con la citata Risoluzione ministeriale del 9/4/1974, n. 500949 e dalla Risoluzione ministeriale del 22/10/1992, n. 531237.

¹⁹⁸ Art. 6, c. 4 DPR 633/1972: *“Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento”*.

¹⁹⁹ DEL VAGLIO M., BONOMO D., *Natura e vincoli del principio di valutazione automatica – il commento*, in *Corriere Tributario* n. 19/2018, p. 1499. *“Nell'attuale sistema impositivo, il catasto, ossia il registro della valutazione fiscale della proprietà immobiliare, ha perso buona parte della originaria rilevanza, mantenendo la sua centralità essenzialmente circa i criteri di determinazione della base imponibile nell'ambito delle imposte locali. Per quanto riguarda le imposte erariali il riferimento ai criteri catastali è ridotto ad alcune fattispecie residuali e tra queste [...] il criterio di valutazione automatica del valore degli immobili ceduti di cui all'art. 52, comma 4, del T.U. del Registro, a mente del quale, [...] “non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore, per i fabbricati, a 100 volte, il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito”*.

²⁰⁰ ZAFARANA C., *op. cit.*, cita la Sentenza della Corte Costituzionale del 28 novembre 1983, n. 328, che ha dichiarato *“la illegittimità costituzionale dell'art. 42 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 (Disciplina dell'imposta di registro), nella parte in cui non dispone che anche per le vendite forzate senza incanto, effettuate ai sensi degli artt. 570 e seguenti del codice di procedura civile, la base imponibile è costituita dal prezzo di aggiudicazione”*, rilevando che: *“come già fatto con sentenza n. 156/1976, che per le vendite coatte senza incanto, disciplinate dagli artt. 570 e seguenti del codice di procedura civile, non sono contestabili l'autenticità del prezzo pagato e la sua presumibile corrispondenza al prezzo di mercato: ciò*

La cessione d'azienda è esclusa dal campo di applicazione dell'IVA.

I canoni di affitto dell'azienda andranno invece assoggettati ad IVA, a meno che il locatore non sia l'imprenditore individuale fallito che affitta l'unica azienda. In tale ultimo caso infatti, il fallito perde lo status di imprenditore e l'operazione di affitto sarà esclusa dal campo di applicazione dell'IVA per carenza del requisito soggettivo²⁰¹.

La cessione di beni personali dell'imprenditore, o dei soci falliti in seguito al Fallimento della società persone di cui sono proprietari, stante la mancanza del requisito soggettivo, saranno esclusi dal

Il Curatore dovrà poi provvedere a liquidare l'IVA, allo scopo di determinare l'importo dei versamenti dell'imposta dovuta, addebitata nelle fatture emesse, diminuita dell'importo dell'imposta detraibile e assolta per rivalsa, addebitata alla Procedura dai fornitori, nonché degli importi a credito riportati dalle dichiarazioni degli anni precedenti²⁰².

Nel caso in cui dalla liquidazione periodica risulti un debito d'imposta, questo dovrà essere pagato all'Erario, nei termini ordinari. Nel caso di liquidazioni trimestrali, tale importo andrà maggiorato degli interessi nella misura dell'1%²⁰³.

Dato che le operazioni che hanno dato luogo all'insorgere dell'eventuale debito, sono state poste in essere dal Curatore, in occasione dello svolgimento dell'attività di amministrazione del patrimonio fallimentare, l'eventuale IVA da versare rappresenta un obbligo di legge che sorge in capo alla Curatela, non configurando quindi un debito della massa²⁰⁴.

avviene grazie a un procedimento di determinazione del valore venale che, per essere posto sotto il controllo del giudice dell'esecuzione, e subordinato a rigorose forme di pubblicità, presenta ampie garanzie di oggettività e di automatismo per la realizzazione del massimo ricavo possibile."

²⁰¹ NASTRI M.P.: *L'affitto d'azienda*, in *Quaderni della Fondazione Italiana del Notariato*, supplemento al n. 2/2010, cap. 4.

²⁰² Di opinione nettamente contraria, l'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione 12 agosto 2002, n. 279/E, la quale "sul presupposto di una netta separazione tra Fallimento e impresa fallita", sostiene che "non si può compensare il credito vantato dall'Amministrazione per carichi pendenti antecedenti il Fallimento con il debito vantato dalla massa fallimentare per crediti IVA emergenti dalla dichiarazione finale IVA, ai sensi dell'art.74-bis, commi 1 e 2 del DPR n.633 del 1972". BASILAVECCHIA M., *Dall'esercizio dell'impresa alla gestione fallimentare*, op. cit. p. 2347 fa notare che "la trasmissione dei crediti prefallimentari in favore della procedura, ed al fine della compensazione con i debiti a carico di quest'ultima, può essere discussa, ma non sembra violare la regola fondamentale della par condicio, in quanto il credito stesso, ancorché sottratto al concorso, viene utilizzato in senso favorevole ai creditori, abbattendo un debito da pagare in prededuzione".

²⁰³ Come previsto dall'art. 7, c. 3 del D.P.R. 542/1999: "Regolamento recante modificazioni alle disposizioni relative alla presentazione delle dichiarazioni dei redditi, dell'IRAP e dell'IVA".

²⁰⁴ Per opinioni contrarie sull'argomento in dottrina, vedi nota di ZAFARANA C., *op. cit.*

Il Curatore dovrà pertanto presentare per tempo, apposita istanza al Giudice Delegato, al fine di essere autorizzato a prelevare dal conto corrente della Procedura²⁰⁵ le somme necessarie al pagamento dell'IVA periodica²⁰⁶, tramite addebito del relativo modello F24 debitamente compilato.

Una volta assolti gli obblighi di fatturazione e registrazione previsti dal comma 2 dell'art. 74-bis del D.P.R. 633/1972, l'art. 8, c. 4 del D.P.R. 322/1998 prevede che il Curatore presenti la dichiarazione per l'anno solare in cui è stato dichiarato il Fallimento, nel rispetto delle stesse modalità viste per la predisposizione della dichiarazione dell'anno precedente, quindi quelle dettate per tutti i soggetti *in bonis*, soggetti alla disciplina IVA, quindi anche nel caso non dovessero essere state registrate operazioni rilevanti ai fini IVA.

Le istruzioni ministeriali per la compilazione della dichiarazione annuale prevedono che per l'anno in cui la Procedura ha avuto inizio, tale documento sia formato da due moduli: il primo ricomprenderà le operazioni registrate nella frazione di anno che va dall'inizio del periodo d'imposta, alla data di dichiarazione di Fallimento (coincidente con quanto dichiarato nel Modello IVA 74 bis), il secondo è dedicato all'indicazione delle operazioni registrate nel segmento successivo dello stesso anno solare.

Dai due moduli in questione, emergeranno due risultati separati, che potranno consistere in debiti o crediti IVA. Per chiarire il corretto trattamento da riservare a tali importi, l'Amministrazione finanziaria ha emanato la Circolare n. 92 del 26/04/1999.

Nell'ipotesi in cui dal modulo relativo alle operazioni effettuate nella frazione d'anno antecedente all'apertura del Fallimento emerga un debito, e dal modulo successivo emerga un credito IVA, tali saldi non potranno essere compensati tra loro. La dichiarazione relativa all'intero anno solare nel corso del quale è stato dichiarato il Fallimento quindi risulterà a credito per tutto l'importo relativo al secondo periodo.

Se da entrambi i moduli emergesse un debito, la dichiarazione annuale in esame evidenzierà come IVA da versare solo l'importo riferito alla seconda frazione dell'anno. Tale debito configura un preciso obbligo di versamento da parte del Curatore, in quanto emerso in occasione della gestione del patrimonio fallimentare che rientra tra le competenze dell'organo gestorio della Procedura, al fine di

²⁰⁵ Dove vengono depositate le somme acquisite alla procedura, ex art. 34 L.F.

²⁰⁶ Per i fallimenti in essere al 30/11/1997, vigeva una norma, l'art. 6-bis D.L. 328/1997, ormai abrogata, in base alla quale il versamento dell'IVA e delle imposte dirette, anche se effettuato tardivamente, non comportava l'addebito di sanzioni né di interessi, sempreché venisse effettuato entro 30 giorni dal decreto di esecutività del piano di riparto finale. La dottrina (cfr. ZAFARANA, *op. cit.*) ritiene che tale norma rimanesse comunque "*estranea alla fattispecie tributaria delle liquidazioni e dei versamenti dell'IVA maturata a favore dell'Erario nell'attività liquidatoria dei beni fallimentari*".

pervenire alla sua liquidazione in ossequio al massimo soddisfacimento possibile degli interessi dei creditori.

Se il modulo riferito al periodo prefallimentare dovesse evidenziare un debito, questo sarà oggetto di domanda di insinuazione al passivo fallimentare da parte dell'Erario.

Il credito d'imposta emergente dalla dichiarazione annuale (per quanto detto sopra, solo quello risultante dal secondo modulo), potrà essere riportato al periodo annuale successivo o, sussistendone i presupposti, richiesto a rimborso.

In quanto soggetto agli adempimenti di liquidazione e versamento periodico, anche il Fallimento è tenuto²⁰⁷ al versamento del c.d. "acconto IVA", entro il giorno 27 dicembre di ogni anno²⁰⁸.

Un attuale adempimento in capo al Curatore fallimentare è rappresentato dalla trasmissione della comunicazione della liquidazione periodica IVA (abbreviato Li.Pe.).

L'art. 4, c. 2 del D.L. 19/2016 ha introdotto l'art. 21-bis, che disciplina la comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA e riguarda espressamente anche le Procedure fallimentari. La presentazione di tale comunicazione è obbligatoria solamente nell'ipotesi che nel periodo di riferimento siano state poste in essere operazioni imponibili ai fini IVA.

Il Legislatore tributario non si è preoccupato di precisare se, e in quali casi, la Curatela debba predisporre e inviare anche le comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA precedenti all'apertura del fallimento e rimangono dubbi aperti in ordine ad alcune questioni operative che esamineremo di seguito.

Dall'esame delle istruzioni al modello ministeriale di comunicazione infatti non emergono dati utili a decidere quale sia il comportamento corretto da tenere nei seguenti casi che potrebbero verificarsi nella pratica:

²⁰⁷ Sulla base di quanto previsto all'art. 6, c.2, della L. 405/1990.

²⁰⁸ Per il calcolo dell'acconto si possono utilizzare alternativamente diversi metodi:

- applicando il metodo storico, l'acconto IVA sarà pari all'88% del versamento effettuato o che avrebbe dovuto essere effettuato per il mese o trimestre dell'anno precedente, al lordo dell'acconto dovuto per l'anno precedente;
- con il metodo previsionale, l'acconto viene calcolato sulla base di una stima delle operazioni che si ritiene di effettuare fino al 31 dicembre. L'acconto da pagare allora corrisponderà all'88% dell'IVA che si prevede di dover versare;
- il calcolo con il metodo analitico si basa sulle operazioni effettuate fino al 20 dicembre. In questo caso, l'acconto corrisponde al 100% dell'importo risultante da un'apposita liquidazione che tiene conto dell'IVA relativa alle operazioni attive e passive registrate fino a tale data.

- per i contribuenti trimestrali, dato che la comunicazione prevede di compilare appositi quadri in riferimento ai singoli mesi che compongono il trimestre considerato, non è chiaro se vadano indicate, nel primo modello di comunicazione presentato dopo la dichiarazione di Fallimento, anche le liquidazioni periodiche IVA relative al periodo compreso fra l'inizio del trimestre e la data del fallimento;
- per i contribuenti mensili, ci si chiede invece se sia corretto riepilogare tutte le operazioni riferite all'intero mese, indipendentemente dalla data di dichiarazione di Fallimento nel frattempo intervenuta;
- per tutti, non è chiaro se al Curatore spetti di presentare la comunicazione per l'ultimo trimestre concluso prima dell'inizio del Fallimento nel caso in cui i termini per l'adempimento risultino non essere spirati a tale data e l'imprenditore fallito non abbia già adempiuto tempestivamente.

In attesa di chiarimenti in merito si ritiene²⁰⁹ che dalla lettura delle istruzioni ministeriali si possa dedurre che l'obbligo previsto in capo al Curatore di presentazione delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA, sia riferito solamente ai periodi che ricomprendono la data di dichiarazione di Fallimento e solo nel caso in cui nel corso degli stessi siano state registrate operazioni imponibili che comportano l'obbligo di effettuare la liquidazione periodica IVA ai sensi dell'art. 74-bis, c. 2 del D.P.R. 633/1972.

A conclusione del presente paragrafo, si riportano alcune considerazioni in merito alla posizione del professionista insinuato al passivo per prestazioni rese ante Fallimento.

Non è infrequente che questo emetta la fattura solo in occasione di riparto delle somme disponibili all'attivo fallimentare.

Fino all'emanazione della L. 205/2017²¹⁰, il credito di rivalsa IVA addebitato in fattura da un professionista non godeva del privilegio ex art. 2751 bis, n. 2 c.c., riconosciuto ai compensi. La giurisprudenza²¹¹ aveva chiaramente sancito che il credito IVA in parola non potesse essere considerato alla stregua delle spese prededucibili, anche se la fattura fosse stata emessa in corso di Procedura e che a tale credito era unicamente riconosciuto il privilegio speciale di cui all'art. 2758, c.

²⁰⁹ GAZZERA M., *Il fallimento non sfugge alla comunicazione delle liquidazioni IVA*, in *Eutekne.info* del 20/04/2017-www.Eutekne.it

²¹⁰ "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020".

²¹¹ ZENATI S.A., *Il privilegio per l'IVA di rivalsa sui crediti professionali in sede fallimentare*, [nota a Cassazione Civile Sez. I Sentenza 12-06-2008 (05-03-2008) n. 15690], in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n.1/2009, p. 71; più recentemente: Cass., sent. del 17 gennaio 2017, n. 1034.

2, c.c.²¹². Dato che solitamente le prestazioni professionali non sono riferite ad uno specifico bene, il credito IVA veniva ammesso al passivo chirografario.

In occasione dell'esecuzione del piano di riparto pertanto, il professionista subiva una perdita pari all'imposta esposta in fattura. Specularmente, il fallimento portava il credito IVA in detrazione per lo stesso importo, a fronte di nessun pagamento in cambio.

La giurisprudenza di legittimità equiparava pertanto il trattamento dei professionisti che avevano già emesso la fattura a quello di coloro che, scegliendo di fruire della possibilità prevista dall'art. 6 del D.P.R. 633/1972, avevano optato per l'emissione della fattura al momento dell'incasso del corrispettivo.

Nel caso in cui quindi il professionista si fosse insinuato sulla base di un preavviso parcella, per risolvere la situazione aveva la possibilità di scegliere tra:

- scorporare l'IVA, riducendo così il compenso da fatturare (soluzione adottata dall'Amministrazione finanziaria con la Risoluzione del 03.04.2008, n. 127/E²¹³);
- emettere una fattura con base imponibile di importo pari al pagamento (parziale o totale), al netto della relativa ritenuta d'acconto, (che il Curatore avrebbe versato nei termini), aggiungendo le somme dovutegli a titolo di cassa di previdenza e IVA, senza incassarne il corrispettivo. Alla chiusura della procedura avrebbe potuto emettere una nota di variazione ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. 633/1972, recuperando l'importo dell'IVA.

Il comma 474 della L. 205/2017 citata, ha risolto la situazione, modificando il testo del n. 2) dell'art. 2751 bis, attribuendo al credito IVA di rivalsa sulle prestazioni dei professionisti, lo stesso diritto di prelazione spettante ai compensi.

Di conseguenza, ad oggi, le questioni di cui sopra, risultano superate in quanto al momento del pagamento delle prestazioni professionali in sede di riparto, il Curatore dovrà contestualmente corrispondere anche l'importo dell'IVA relativa²¹⁴.

²¹² *“I crediti dello Stato per i tributi indiretti hanno privilegio sui mobili ai quali i tributi si riferiscono e sugli altri beni indicati dalle leggi relative, con l'effetto da esse stabilito. Eguale privilegio hanno i crediti di rivalsa verso il cessionario ed il committente previsti dalle norme relative all'imposta sul valore aggiunto, sui beni che hanno formato oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio.”*

²¹³ *“Interpello articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Fatturazione prestazioni professionali nell'ambito delle procedure concorsuali - dPR 26 ottobre 1972, n. 633”.*

²¹⁴ Per un'approfondita disamina delle rimanenti questioni *“di carattere interpretativo e tenuta costituzionale in merito”*, si rimanda a LA CROCE G., *L'insostenibile leggerezza del nuovo privilegio IVA dei professionisti*, in *Il Fallimento*, n. 7/2018, p. 813.

2.6.3 I profili problematici dell'IVA connessi alla Procedura fallimentare: utilizzo del credito e compensazioni

L'art. 8 della L. 2012/2000, c.d. "Statuto del contribuente", riconosce il principio secondo cui il contribuente ha sempre la possibilità di estinguere un proprio debito d'imposta mediante compensazione²¹⁵.

In ambito fallimentare la compensazione fa emergere profili problematici in relazione all'applicabilità delle norme previste dalla Legislazione civilistica e fiscale alle Procedure concorsuali in riferimento sia ai soggetti coinvolti che alla principale finalità di queste ultime, consistente nel rispetto della *par condicio creditorum*.

Anche all'interno della Legge fallimentare si trova una norma che disciplina l'istituto della compensazione: l'art. 56, c.1 L.F. prevede che "*i creditori hanno diritto di compensare coi loro debiti verso il fallito i crediti che essi vantano verso lo stesso, ancorché non scaduti prima della dichiarazione di fallimento*". Pertanto, affinché la compensazione in campo fallimentare possa avvenire, è necessario che il fatto generatore di entrambi i crediti sia anteriore rispetto alla dichiarazione di fallimento²¹⁶.

La giurisprudenza²¹⁷ ha basato le proprie decisioni proprio sul dettato di tale ultimo articolo. La Suprema Corte²¹⁸ ha escluso che la compensazione si possa applicare tra rapporti originatisi prima del Fallimento e rapporti sorti successivamente a tale data, indipendentemente dal fatto che si trattasse di

²¹⁵ Entro i limiti previsti dall'art. 17 del D. lgs. 241/1997.

²¹⁶ Al secondo comma lo stesso articolo aggiunge che "*per i crediti non scaduti la compensazione tuttavia non ha luogo se il creditore ha acquistato il credito per atto tra i vivi dopo la dichiarazione di fallimento o nell'anno anteriore*".

²¹⁷ Tra le altre, Cassazione Civile Sez. I Sentenza 14-10-1998 n. 10140 nota di LO CASCIO G., in *Debito di restituzione da revocatoria e compensazione col credito verso il fallito*, in *Il Fallimento*, n. 6/1999, p. 620, che ha dichiarato non compensabile il credito verso il fallito con il debito di restituzione sorto a seguito dell'esperimento dell'azione revocatoria, sulla base della considerazione che tale debito sia da considerare un debito verso la massa; Trib. Catania, 10 aprile 1991, in *Giur. comm.*, 1991, VI, pag. 965 dove si afferma che: "*Dal deposito bancario del fallito, non scaduto alla data di apertura del fallimento, nel quale il curatore subentra, deriva un debito della banca non esigibile né reciproco rispetto ad un suo debito concorsuale, e quindi non compensabile con esso*".

²¹⁸ Cass., Sez. V, 22 marzo 2002, n. 4104, che ha contestato il diniego da parte dell'Amministrazione finanziaria di rimborsare il credito IVA emergente dalla dichiarazione ex art. 74-bis D.P.R. 633/1972, sulla considerazione che "*La dichiarazione IVA del curatore per il periodo prefallimentare e' equiparabile alla dichiarazione di cessazione dell'attivita' e, conseguentemente, fa sorgere il diritto della curatela fallimentare al rimborso dei versamenti che risultino effettuati in eccedenza*". Nello stesso senso cfr. VIOTTO A., *Crediti erariali dei fallimenti: riflessioni alla luce delle recenti evoluzioni giurisprudenziali [nota a Cassazione n. 3903/2004, n. 10349/2003, n. 4225/2004, n. 19169/2003]*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, II, p. 227.

debiti o crediti, sul presupposto della netta distinzione soggettiva tra imprenditore fallito e massa dei creditori.

Il Giudice di legittimità assimila inoltre la dichiarazione relativa al segmento temporale che va dall'inizio dell'esercizio alla data di apertura del Fallimento, alla dichiarazione di cessazione di attività con la conseguenza che *“con la dichiarazione di fallimento - e salva l'ipotesi, non attuale, di autorizzazione all'esercizio provvisorio - cessa l'attività dell'impresa”*.

Non vi è dubbio che l'operatività dell'art. 56 L.F. sia circoscritta al fatto che i crediti e i debiti oggetto di compensazione debbano essersi originati prima dell'apertura della Procedura.

La dottrina pertanto critica le conclusioni della Suprema Corte, per il fatto di non aver basato le proprie considerazioni su tale requisito temporale, ma sulla *“differenza soggettiva fra i crediti del fallito e quelli della massa”*²¹⁹.

Abbiamo già avuto modo di appurare, in materia di soggettività passiva tributaria in ambito fallimentare, che la dichiarazione di Fallimento non comporta né la nascita di un nuovo soggetto giuridico suscettibile di essere titolare dei rapporti obbligatori originatisi in corso di Procedura, né un nuovo soggetto passivo d'imposta. Sulla base di tali ultime considerazioni pertanto, in ambito concorsuale il fallito rimane l'unico soggetto passivo, il suo stesso patrimonio rimane unico e al Curatore spetta solo il compito, in virtù della propria funzione di organo della Procedura, di esercitare in costanza di Fallimento gli obblighi e i diritti spettanti al primo, tra i quali è ricompreso, quello di estinguere per compensazione i suoi debiti, in conformità a quanto previsto dall'art. 17 del D. Lgs. 241/1997 e dall'art. 8 della L. 2012/2000.

La dottrina ha quindi individuato il parametro valutativo da considerare ai fini dell'ammissibilità della compensazione tra debiti o crediti sorti anteriormente all'inizio del Fallimento e posizioni di debito o credito sorti in corso di Procedura considera nel rispetto della *par condicio creditorum*.

Tale ultimo principio sarebbe rispettato solo nel caso il Curatore procedesse alla compensazione dei debiti fiscali maturati dopo la dichiarazione di Fallimento, con crediti vantati nei confronti dell'Erario sorti prima di tale data, e quindi in capo all'imprenditore poi fallito, dopo aver verificato che la realizzazione dell'attivo sia sufficiente al pagamento di tutti i crediti c.d. prededucibili.

²¹⁹ MESSINA S.M., *La compensazione tributaria in sede fallimentare*, in *Corriere Tributario*, n. 29/2010, p. 2383.

In tale circostanza infatti ai creditori prededucibili sarebbe assicurata la parità di trattamento e i restanti creditori partecipanti al concorso non subirebbero pregiudizio alle proprie ragioni di credito in quanto l'ammontare dell'attivo distribuibile non subirebbe alcuna riduzione²²⁰.

Diverse considerazioni vanno fatte in merito alla possibilità di compensare eventuali crediti tributari emersi dopo la dichiarazione di Fallimento²²¹, con debiti della stessa natura originatisi ante Procedura²²² oggetto di insinuazione al passivo fallimentare da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La compensazione in questo caso potrà essere effettuata solamente in occasione dell'esecuzione dei piani di riparto parziali o di quello finale, disciplinati dagli artt. 110 e 117 L.F. Solo in tali ultime sedi infatti il Curatore avrà la possibilità di procedere al pagamento dei creditori concorrenti in maniera consapevole rispetto alla certezza di disporre di sufficienti somme da distribuire soddisfacendo integralmente i creditori prededucibili e quelli portatori di diritti di prelazione superiori e pari a quelli vantati dall'Erario: in tal modo verrebbe rispettata la *par condicio creditorum* anche in riferimento ai privilegi spettanti a ciascun creditore.

La fruizione della possibilità di compensare i crediti fiscali nelle due situazioni descritte ha il pregio di consentire alla Curatela di recuperare i crediti che non potrebbero essere incassati prima che sia dichiarata la chiusura del Fallimento²²³, a meno che non vengano ceduti in sede di riparto finale e secondo le regole stabilite dall'art. 117 L.F., al creditore che acconsenta ad acquisirli in cambio del pagamento del credito insinuato e ammesso al passivo fallimentare (cfr. intra).

E' opportuno precisare che la compensazione non potrà intervenire in riferimento agli eventuali crediti emergenti dalle dichiarazioni fiscali da presentare in chiusura della Procedura (nello specifico la dichiarazione IVA e quella dei redditi) in quanto tali crediti difetterebbero di requisiti di certezza, liquidità ed esigibilità, necessari per procedere alla compensazione.

²²⁰ MANDRIOLI L., *La compensazione fiscale nel fallimento*, in *Corr. Trib.*, n. 4/2001, p. 286.

²²¹ MESSINA S.M., in *op. cit.*, cita come esempio "il credito IVA sorto a seguito dell'attività di liquidazione svolta dal curatore e risultante dalle dichiarazioni annuali presentate dallo stesso ovvero risultante dalla dichiarazione finale presentabile prima della formale chiusura del fallimento (dell'emissione di decreto di chiusura del giudice delegato) a condizione che siano state ultimate tutte le operazioni di liquidazione rilevanti ai fini dell'IVA".

²²² Lo stesso autore porta ad esempio "il debito IVA o il debito IRES risultanti dalle rispettive dichiarazioni prefallimentari." Precisando che "Si ribadisce che se il soggetto fallito è un imprenditore individuale o società di persone, il reddito d'impresa relativo al suddetto periodo (prefallimentare) confluisce nella dichiarazione dell'imprenditore o dei singoli soci relativa al normale periodo di imposta."

²²³ Tipicamente i crediti IVA maturati verso la fine della Procedura, in seguito alla rilevazione di fatture passive che consentano la detrazione dell'imposta relativa.

2.7 Il Curatore sostituto d'imposta

Possiamo definire “soggetti passivi dell'obbligazione tributaria”, coloro i quali, “*in quanto titolari di beni assoggettabili ad esecuzione, rispondono del pagamento del debito d'imposta*”²²⁴. In taluni casi il Legislatore si è preoccupato di allargare la sfera di tali soggetti, attraverso l'estensione delle “*situazioni giuridiche soggettive rilevanti ai fini del prelievo a persone da quelle alle quali è direttamente riferibile la “situazione-base*”²²⁵, tra cui la sostituzione tributaria.

Il sostituto d'imposta è quel soggetto cui la Legge impone di versare l'imposta (o un acconto), al posto di un altro soggetto. Di contro, il sostituto d'imposta è il soggetto cui sono ascrivibili i fatti o le situazioni rilevanti ai fini tributari, che fanno sorgere l'obbligo del pagamento in capo al sostituto.

L'art. 37, c. 1 del D.L. 223/2006²²⁶ ha attribuito la qualifica di sostituto d'imposta anche al Curatore fallimentare e al Commissario liquidatore della Liquidazione coatta amministrativa, i quali sono stati aggiunti all'elencazione tassativa contenuta nell'art. 23, c. 1, del D.P.R. 600/1973²²⁷.

In questo modo il Legislatore ha recepito la posizione dell'Amministrazione finanziaria che da sempre aveva sostenuto sussistente l'obbligo in capo al Curatore di effettuare le ritenute previste dagli artt. 23 ss. Del D.P.R. 600/1973.

²²⁴ FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario, op.cit.*, p. 146.

²²⁵ FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario, op.cit.*, p. 149.

²²⁶ Convertito in L. 248/2006: “*Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, recante disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonche' interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale*”.

²²⁷ Intitolato: “*Ritenuta sui redditi di lavoro dipendente.*” Il quale dispone che: “*1. Gli enti e le societa' indicati nell'articolo 87, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le societa' e associazioni indicate nell'articolo 5 del predetto testo unico e le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell'articolo 51 del citato testo unico, o imprese agricole, le persone fisiche che esercitano arti e professioni, il curatore fallimentare, il commissario liquidatore nonche' il condominio quale sostituto d'imposta, i quali corrispondono somme e valori di cui all'articolo 48 dello stesso testo unico, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa. Nel caso in cui la ritenuta da operare sui predetti valori non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituto e' tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta.*”

2.7.1 Normativa ante D.L. 223/2006: Amministrazione finanziaria, dottrina e giurisprudenza a confronto

Prima che entrasse in vigore il D.L. 223/2006 la giurisprudenza²²⁸ era concorde nel negare la qualifica di sostituto d'imposta al Curatore, finanche in caso di esercizio provvisorio²²⁹.

Sia prima che dopo la Riforma del diritto fallimentare, tale orientamento si basava sul convincimento che il Curatore non svolgesse attività d'impresa, che questa terminasse in conseguenza dell'intervento della dichiarazione di Fallimento. Il ruolo della Curatela invece era considerato quello di pubblico ufficiale nell'esercizio delle proprie funzioni, finalizzato a svolgere l'attività necessaria al compimento delle operazioni di liquidazione del patrimonio dell'impresa fallita, allo scopo di realizzare la massima soddisfazione possibile dei creditori concorsuali. Questa concezione è valsa ad escludere che il Curatore potesse essere ricompreso nel novero dei soggetti tenuti all'obbligo di effettuare le ritenute in qualità di sostituti d'imposta, previsti nell'elenco tassativo di cui agli artt. 23 ss. del D.P.R. 600/1973.

La giurisprudenza²³⁰ aveva inoltre sottolineato l'importanza della tassatività di tale elencazione, sostenendo l'incompatibilità col sistema tributario di un'eventuale elencazione esemplificativa, anche in considerazione dell'elevato margine di discrezionalità di interpretazione che questa avrebbe consentito, in aperto contrasto con il "principio di tassatività degli obblighi tributari" e coerentemente con il carattere personale dell'obbligazione tributaria. Sosteneva pertanto l'opportunità di una specifica indicazione dei soggetti tenuti all'osservanza degli obblighi tributari²³¹.

Da questo orientamento si faceva discendere l'impossibilità di attribuire in via analogica al Curatore ulteriori adempimenti fiscali rispetto a quelli specificamente previsti per legge. La normativa tributaria peraltro non prevedeva in capo alla Curatela il dovere di sostituirsi negli adempimenti del fallito: "*gli obblighi amministrativi del fallito che trovano il loro fatto causativo in situazioni anteriori al fallimento non si tramutano in situazioni giuridiche passive degli organi della procedura*"²³². Si concludeva pertanto con l'esclusione in capo all'organo gestorio della Procedura di un generico

²²⁸ ANNI G., *Mancanza nel Curatore della qualità di sostituto d'imposta*, [nota a Cassazione Civile Sez. I Sentenza 13-01-1996 n. 237], in *Il Fallimento*, n. 5/1996, p. 483.

²²⁹ Cass. Civ., Sez. I, 22 dicembre 1994, n. 11047, intitolata: "Accertamento delle imposte sui redditi- Ritenute alla fonte - In genere - Curatore del fallimento - Obbligo di effettuare ritenuta in qualità di sostituto d'imposta - Esclusione"

²³⁰ Cass. 26 ottobre 1980, n. 5777, cit., in riferimento all'elaborazione, in dottrina e giurisprudenza, del "principio di tassatività" degli obblighi tributari in capo al Curatore.

²³¹ Cass. 14 settembre 1991, n. 9606, cit.

²³² STASI E., *Obblighi fiscali del Curatore*, op. cit.

obbligo di sostituire l'imprenditore nei doveri originariamente posti a carico di quest'ultimo²³³, con l'effetto pratico di escludere l'obbligo del Curatore fallimentare di effettuare le ritenute d'acconto sui compensi corrisposti dalla procedura a titolo di lavoro autonomo o subordinato, in favore di professionisti o lavoratori dipendenti i quali pertanto dovevano dichiarare il compenso lordo conseguito, per assoggettarlo a tassazione nei modi ordinari.

La dottrina prevalente²³⁴ era allineata alla stessa impostazione giurisprudenziale, mentre altra parte²³⁵ se ne discostava. Sulla base dell'opposto presupposto secondo cui la dichiarazione di Fallimento non comporta il venir meno dell'impresa, si considerava riferita a quest'ultima l'attività in ambito tributario posta in essere dal Curatore, piuttosto che all'organo della Procedura. Gli Autori portavano a sostegno di tale ultima tesi, la disposizione contenuta dell'art. 10, ultimo c., del D.P.R. 600/1973 che prevedeva l'obbligo di presentazione delle dichiarazioni del sostituto d'imposta anche durante la fase di eventuale liquidazione dell'impresa.

L'Amministrazione finanziaria, da sempre di opinione contrastante con la giurisprudenza e la dottrina dominanti, nonostante sia risultata sempre soccombente rispetto alle contestazioni sollevate nei confronti dei curatori, nel corso del giudizio conclusosi con la pronuncia della Suprema Corte del 22 dicembre 1994, n. 11047²³⁶, aveva puntualizzato gli obblighi in materia di sostituzione d'imposta in ambito fallimentare, riconducendoli alle seguenti tre situazioni:

- compensi corrisposti nel corso del periodo d'imposta in corso alla data della dichiarazione di fallimento o in quello precedente: l'obbligo di operare la ritenuta avrebbe dovuto essere assolto dal soggetto successivamente fallito; l'obbligo di presentare la dichiarazione mod. 770 sarebbe invece spettato al curatore, nel caso il termine per tale adempimento non fosse ancora scaduto all'apertura della Procedura;

²³³ Cass. Civ., Sez. I, 14 gennaio 1993, n. 404: "Sul curatore del fallimento — il quale è organo della procedura fallimentare e non già un successore, né un sostituto necessario del datore di lavoro fallito — non incombe l'adempimento di obblighi amministrativi facenti carico originariamente all'imprenditore, come quello di operare le trattenute dei contributi previdenziali, in relazione a rapporti di lavoro esauriti, prima della distribuzione delle somme spettanti ai lavoratori."

²³⁴ STASI E., in *op. cit.*, fa riferimento a: BRIGHENTI F., *Adempimenti tributari e responsabilità del curatore fallimentare*, Torino, 1994, p. 44; STASI E., *Profili fiscali del fallimento*, in PANZANI L. E COLOMBINI D., *Il fallimento. Profili applicativi*, Torino, 1999, P. 496.

²³⁵ STASI E., in *op. cit.*, si riferisce a: OLDOINI G., *Le imposte dirette nel fallimento dell'imprenditore*, in *Dir. prat. trib.*, I, 1977, p. 254; PAJARDI P., *Fallimento e ritenuta di acconto per il professionista*, in *Il Fallimento*, 1982, II, 289; MICCINESI M., *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990, p. 276; STEVANATO D., *Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario*, Padova, 1994, p. 255.

²³⁶ TURCHI A., *La cassazione ribadisce che il curatore fallimentare non è sostituto d'imposta*, [nota a Cassazione Civile Sez. I 22-12-1994 n. 11047], in *iurisprudenza Italiana*, n. 10/1995.

- Compensi non corrisposti dal fallito e pagati in occasione di riparto, in base alla relativa insinuazione al passivo fallimentare: non avrebbe comportato nessun obbligo di applicazione della ritenuta né di presentazione della relativa dichiarazione;
- Compensi corrisposti dal Curatore riconducibili alle spese di procedura: il Curatore avrebbe dovuto adempiere sia ai doveri di effettuazione della ritenuta, che di predisposizione e presentazione della relativa dichiarazione.

2.7.2 Il Curatore sostituto d'imposta dopo il D.L. 223/2006

La situazione è stata definitivamente risolta quando il Legislatore, in accoglimento del persistente indirizzo dell'Amministrazione finanziaria, con l'art. 37, c. 1 del D.L. 223/2006, ha modificato l'art. 23, c. 1 del D.P.R. 600/1973, introducendo nell'elenco tassativo in esso contenuto il Curatore fallimentare e il Commissario liquidatore della liquidazione coatta amministrativa. Questi ultimi hanno acquisito pertanto, senza possibilità di ulteriori dubbi interpretativi, la qualifica di sostituti d'imposta in ambito fallimentare.

A partire dalla data di entrata in vigore del D.L. 223/2006, quindi dal 4 luglio 2006, il pagamento di somme relative a compensi soggetti a ritenute alla fonte²³⁷, sia in occasione dell'esecuzione di piani di riparto, sia in quanto dovute in prededuzione in quanto aventi ad oggetto obbligazioni della massa, hanno comportato l'obbligo per il Curatore di effettuazione delle corrispondenti ritenute.

Dalla qualificazione di sostituto d'imposta, derivano tutte le conseguenze riferibili agli ulteriori adempimenti previsti dalla legge in merito, quali:

- versamento delle ritenute operate entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione;
- predisposizione della certificazione unica (CU), trasmissione telematica del modello di certificazione ordinario all'Amministrazione finanziaria entro il 7 marzo dell'anno successivo a quello di effettuazione delle ritenute, oltre alla consegna del modello CU sintetico al percipiente entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui sha conseguito i redditi certificati, oppure entro 12 giorni dalla richiesta del dipendente in caso di cessazione del rapporto di lavoro²³⁸;

²³⁷ Indicati agli artt. 23 ss. Del D.P.R. 600/1973.

²³⁸ Art. 37, c. 10, lett. d), punto 3 del D.L. 223/2006, che ha modificato il comma 6-quater dell'art. 4 del D.P.R. 322/1988.

- presentazione della dichiarazione annuale Modello 770, entro il 31 ottobre di ogni anno²³⁹.

In merito alla dichiarazione dell'anno precedente a quello in cui è stato dichiarato il fallimento, come per le imposte dirette, la legge non ha posto alcun obbligo in capo al Curatore. Tuttavia, l'Amministrazione finanziaria²⁴⁰ anche in questo caso sostiene il contrario e cioè che il Curatore fallimentare sarebbe tenuto alla presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta relativa sia all'anno precedente a quello in cui è stato dichiarato il fallimento sia all'anno in cui il fallimento stesso è stato dichiarato²⁴¹.

Per quanto riguarda invece i pagamenti effettuati nella frazione d'anno intercorrente tra il primo gennaio e la data di Fallimento, questi saranno ricompresi nella dichiarazione predisposta dal Curatore, con modalità simili a quelle previste per la dichiarazione IVA inerente l'anno solare in cui ha avuto inizio la Procedura.

La questione dell'emissione da parte del professionista di una fattura relativa a prestazioni ante Fallimento, per crediti sorti prima del 1° gennaio 2018 (data di entrata in vigore della modifica normativa che assegna pari privilegio sia al compenso che all'IVA), già esaminata per quanto attiene ai risvolti ai fini IVA, merita di essere approfondita anche per quanto riguarda l'importo che il Curatore deve assumere a base del calcolo della relativa ritenuta d'acconto.

Quest'ultimo aspetto è stato infatti oggetto della Consulenza giuridica n. 907-2/2018, richiesta dall'ODCEC di Treviso alla Direzione Regionale del Veneto dell'Agenzia delle Entrate.

L'Ordine nel formulare il quesito, fa riferimento alle indicazioni contenute nella Risoluzione Ministeriale n. 127/E del 3 aprile 2008. Tale documento di prassi prevede che il professionista

²³⁹ Art. 37, c. 10, lett. d), punto 2 del D.L. 223/2006, che ha modificato il comma 4-bis dell'art. 4 D.P.R. n. 322/1988.

²⁴⁰ Risoluzione Agenzia delle entrate 02/02/2007 n. 18, in risposta ad un interpello presentato ai sensi dell'Art. 11, della L. 212/2000.

²⁴¹ Con le seguenti motivazioni: *“Con riguardo agli adempimenti cui sono tenuti i curatori fallimentari, inoltre, e' opportuno richiamare il paragrafo 4.2 delle Istruzioni per la compilazione del Modello 770/2006 [...], in cui e' espressamente specificato che "nell'ipotesi di non prosecuzione dell'attivita' da parte di altro soggetto (liquidazione, fallimento e liquidazione coatta amministrativa), la dichiarazione deve essere presentata dal liquidatore, curatore fallimentare o commissario liquidatore, in nome e per conto del soggetto estinto relativamente al periodo dell'anno in cui questi ha effettivamente operato. In particolare, nel frontespizio del modello, nel riquadro "dati relativi al sostituto" e nei quadri che compongono la dichiarazione, devono essere indicati i dati del sostituto d'imposta estinto ed il suo codice fiscale; il liquidatore, curatore fallimentare o commissario liquidatore che sottoscrive la dichiarazione, deve invece esporre i propri dati esclusivamente nel riquadro del frontespizio "dati relativi al rappresentante firmatario della dichiarazione".*

Per quanto sopra esposto, si ritiene che il curatore fallimentare debba presentare, in qualita' di "rappresentante firmatario", sia la dichiarazione annuale Mod. 770/2006 per l'anno 2005, con le modalita' in precedenza richiamate, sia la dichiarazione annuale Mod. 770/2007 per l'anno 2006 [...], evidenziando distintamente, solo per l'anno 2006, i redditi erogati e le ritenute effettuate a partire dal 4 luglio 2006, in applicazione dell'articolo 23 del DPR n. 600 del 1973, come modificato dal citato decreto-legge n. 223 del 2006 (cfr. circolare del 4 agosto 2006, n. 28/E, par. 45)”.

insinuato al passivo della Procedura per prestazioni rese ante Fallimento, al momento della riscossione del pagamento in sede di riparto, è tenuto ad emettere una fattura di importo corrispondente alla somma ricevuta in tale sede, scorporando da tale valore l'IVA relativa, nulla disponendo in merito all'importo corretto su cui calcolare la ritenuta d'acconto che il Curatore è tenuto a versare nei termini di Legge.

Il dubbio verteva sul fatto che la ritenuta dovesse essere calcolata sull'onorario risultante dallo stato passivo o su quello esposto in fattura in occasione del pagamento del riparto, calcolato in base indicazioni dell'Amministrazione finanziaria contenute nella Risoluzione citata. La soluzione prospettata dall'Ordine si basava su tale ultima modalità ed è stata confermata dall'Agenzia nella Risposta al quesito.

Le argomentazioni poste alla base della soluzione proposta vertono sulla considerazione che in tal modo viene mantenuta *“perfetta corrispondenza tra gli importi indicati in fattura e la base di calcolo per l'applicazione della ritenuta”*, garantendo al contempo la *“perfetta quadratura tra i dati inseriti nella dichiarazione Modello 770 predisposta dal Curatore e la dichiarazione dei redditi presentata dal professionista”*.

Tale modalità di calcolo comporta conseguenze coerenti sia nel caso in cui al professionista dovesse essere riconosciuto l'importo dell'IVA in sede di riparto dei crediti chirografario, perché sarà sufficiente che egli emetta una nuova fattura per l'ulteriore importo ricevuto, scorporando l'ammontare tra onorario e IVA, con applicazione di ritenuta sul valore indicato a titolo di onorario, sia nel caso in cui dovesse ricevere in pagamento l'intero credito vantato nei confronti del debitore fallito, a titolo di compenso in privilegio e di IVA in chirografo: in tale ultimo caso la ritenuta d'acconto corrisponderà esattamente a quanto calcolato sull'onorario originariamente ammesso al passivo fallimentare.

2.8 Libri e scritture contabili della Procedura fallimentare

Per gli imprenditori commerciali in regime di contabilità ordinaria non assoggettati a Procedura concorsuale, l'art. 2214 del c.c. e l'art. 14 del D.P.R. 600/1973, prevedono che i libri e le scritture contabili obbligatorie da tenere siano:

- il libro giornale;
- Il libro degli inventari;
- Il libro delle scritture ausiliarie, ovvero il c.d. “mastro”;
- I registri Iva (acquisti, vendite e/o corrispettivi);

- Il registro dei beni ammortizzabili;
- Il registro delle scritture ausiliarie di magazzino.

In conseguenza dell'obbligo di osservanza degli adempimenti fiscali illustrati nei paragrafi precedenti facenti carico al Curatore fallimentare, e rimanendo in vita il soggetto giuridico già fallito, pur in stato di crisi, nel corso della Procedura anche la Curatela è investita dell'obbligo della regolare tenuta delle scritture contabili, per quanto attiene alle operazioni poste in essere in occasione dell'intervenuto Fallimento.

In tale ottica il Curatore assume un duplice *status*: quello di soggetto depositario delle scritture contabili e quello di soggetto obbligato alla loro tenuta, in qualità di amministratore del patrimonio del fallito, sotto la vigilanza del Giudice Delegato e del Comitato dei Creditori²⁴².

Tuttavia non sarà obbligato a tenere tutte le scritture contabili sopra riepilogate, come i contribuenti *in bonis*.

Al posto del libro giornale, dovrà istituire il libro giornale del fallimento, espressamente previsto dall'art. 38 L.F.²⁴³, in cui il Curatore rileverà, con il sistema della partita doppia, tutte le operazioni rilevanti compiute nel corso dell'amministrazione fallimentare, riferite a:

- entrate: proventi derivanti dalla liquidazione del patrimonio fallimentare, incassi conseguenti all'attività di recupero dei crediti, eventuali liquidità rinvenute a titolo di cassa o di conti correnti attivi, l'IVA a credito sulle fatture d'acquisto, i movimenti del conto corrente acceso a nome della Procedura ecc.;
- uscite: pagamenti di compensi ai professionisti che hanno prestato attività nei confronti del Fallimento, quali ad esempio il legale della Procedura, il perito estimatore del patrimonio, il cancelliere che ha coadiuvato l'attività di rimozione dei sigilli, il consulente del lavoro per la predisposizione della documentazione inerente i percettori di reddito dipendente, nonché il Curatore stesso per il proprio compenso, l'IVA a debito sulle fatture emesse, i pagamenti del campione fallimentare etc.

Ai fini IVA dovranno essere tenuti i registri previsti dalla normativa riferita a tale imposta, tra cui i più rilevanti:

²⁴² Art. 31 L.F.: “Il curatore ha l'amministrazione del patrimonio fallimentare e compie tutte le operazioni della procedura sotto la vigilanza del giudice delegato e del comitato dei creditori, nell'ambito delle funzioni ad esso attribuite.”

²⁴³ “[...] Egli deve tenere un registro preventivamente vidimato da almeno un componente del comitato dei creditori, e annotarvi giorno per giorno le operazioni relative alla sua amministrazione.”

- il registro delle vendite ex art. 23 del D.P.R. 633/1972;
- il registro degli acquisti ex art. 25 D.P.R. 633/1972;
- il registro dei corrispettivi (solitamente istituito nel caso sia stato autorizzato l'esercizio provvisorio in cui vengano effettuate vendite al dettaglio), ex art. 24 D.P.R. 633/1972;
- i registri sezionali riferiti ad operazioni acquisto UE, se si sceglie di non annotare tali fatture sia nel registro vendite che nel registro acquisti²⁴⁴;
- il registro delle dichiarazioni di intento²⁴⁵, nel quale vanno annotate le dichiarazioni di intento da parte degli esportatori abituali e dei loro fornitori²⁴⁶;
- il registro degli omaggi, che, se istituito, sostituisce l'obbligo di autofatturazione, con conseguente annotazione nel registro delle fatture emesse, delle cessioni gratuite di beni.

Nel caso sia stata autorizzato all'esercizio provvisorio, il Curatore potrebbe aver assunto del personale dipendente al fine di esercitare l'attività. In tal caso sarà obbligato alla tenuta del Libro Unico del Lavoro²⁴⁷ che sostituisce oggi i libri paga e matricola e gli altri libri obbligatori dell'impresa che il datore di lavoro era originariamente obbligato a tenere ai sensi degli artt. 20 e 21 del D.P.R. 1124/1965.

²⁴⁴ Art. 47 del D.L. 331/1993.

²⁴⁵ Art. 1, c. 2 del D.L. 746/1983, nella versione ante 30/06/2019.

²⁴⁶ Si segnala che dal 2020 gli esportatori abituali non saranno più tenuti a consegnare al fornitore le dichiarazioni di intento e, di conseguenza è stato abolito l'obbligo della loro numerazione progressiva e annotazione negli appositi registri. Tale semplificazione, prevista dall'art. 12-septies del D.L. 34/2019, conv. in L. 58/2019 è coerente con la considerazione che ormai dal 1° gennaio 2015, gli esportatori abituali trasmettono telematicamente le lettere di intento all'Agenzia delle Entrate.

²⁴⁷ Artt. 39 e 40 del D.L. 112/2008, convertito con L. 133/2008.

CAPITOLO III

La fase di chiusura del Fallimento

3.1 Gli adempimenti fiscali nella fase di chiusura: i profili problematici della “chiusura anticipata”

La chiusura del Fallimento può definirsi “satisfattiva”, quando abbia permesso di raggiungere gli obiettivi prefissati in fase di apertura, ovvero il soddisfacimento dei creditori insinuati al passivo fallimentare. Al contrario, si dice “non satisfattiva”, se il Curatore accerti l’impossibilità di realizzare tale obiettivo. In entrambi i casi viene meno l’interesse a mantenere aperta la Procedura.

L’art. 118 L.F. prevede quattro casi di chiusura del Fallimento:

- n. 1): mancata proposizione di domande di ammissione al passivo²⁴⁸ entro 30 giorni prima del termine fissato nella sentenza di dichiarazione di Fallimento per l’esame dello stato passivo, indipendentemente dal motivo per cui tale situazione si sia verificata. Solitamente ciò avviene in conseguenza di accordi tra il fallito e i propri creditori, i quali accettano pagamenti al di fuori del concorso e in cambio promettono di non presentare istanza di insinuazione²⁴⁹;
- n. 2): integrale pagamento dei crediti ammessi al passivo fallimentare attraverso le ripartizioni intervenute in corso di procedura (quindi prima dell’effettuazione del riparto finale) e di tutti i debiti prededucibili. Questa situazione può verificarsi o nel caso in cui la massa attiva si riveli superiore rispetto alla massa passiva, o nel caso in cui i debiti siano soddisfatti anche fuori del concorso, per mezzo di interventi di terzi o di accordi stragiudiziali;
- n. 3): liquidazione dell’intero patrimonio appreso all’attivo fallimentare e distribuzione delle somme ricavate ai creditori in sede di riparto finale;
- n. 4): accertamento in corso di Procedura che le somme realizzabili tramite la liquidazione dell’attivo non sarebbero sufficienti non solo a soddisfare nemmeno in parte i crediti concorsuali, ma nemmeno i costi prededucibili e le spese di Procedura. Il Curatore potrà dare evidenza di tale sopravvenuto accertamento, sia in occasione della stesura della relazione ex

²⁴⁸ GUGLIELMUCCI L., in *Diritto fallimentare*, Torino, 2011, a p. 265 precisa che “non osta invece alla chiusura del fallimento la presentazione di domande di restituzione o rivendicazione di beni mobili o immobili”.

²⁴⁹ SANDULLI R., D’ATTORRE G., *op. cit.*, p. 149.

art. 33, c. 1 L.F.²⁵⁰, sia delle relazioni periodiche che deve predisporre ogni sei mesi, ai sensi dell'art. 33, c. 5 L.F.²⁵¹. La Curatela potrebbe aver fatto emergere la situazione anche prima del termine concesso ai creditori per la presentazione delle istanze di insinuazione al passivo: in tal caso presenterà una apposita relazione al Tribunale, il quale, se ne riterrà sussistenti le condizioni, disporrà con decreto che non abbia luogo l'accertamento del passivo.

Nel caso prospettato al n. 3) del comma 1 L.F., il Legislatore ha previsto la possibilità di procedere alla chiusura del Fallimento nonostante siano ancora pendenti dei giudizi, (c.d. "chiusura anticipata")²⁵². Tale novità è stata introdotta dalla L. 132/2015²⁵³, che ha modificato in tal senso il comma 2 dell'art. 118 L.F., con la finalità di ridurre i casi di richieste di risarcimento allo Stato, in base alle previsioni della c.d. "Legge Pinto"²⁵⁴ per irragionevole durata del processo²⁵⁵, con la volontà di adeguare la normativa interna ai principi comunitari in materia²⁵⁶.

L'art. 7, c. 1, lett. b) del D.L. 83/2015 ha aggiunto il comma 5 all'art. 120 L.F. che, in deroga alle previsioni del comma 1²⁵⁷ dello stesso articolo, prevede che *"Nell'ipotesi di chiusura in pendenza di giudizi ai sensi dell'articolo 118, secondo comma, terzo periodo e seguenti, il giudice delegato e il curatore restano in carica ai soli fini di quanto ivi previsto. In nessun caso i creditori possono agire su quanto è oggetto dei giudizi medesimi"*.

²⁵⁰ Art. 33, c. 1 L.F. *"Il curatore, entro sessanta giorni dalla dichiarazione di fallimento, deve presentare al giudice delegato una relazione particolareggiata sulle cause e circostanze del fallimento, sulla diligenza spiegata dal fallito nell'esercizio dell'impresa, sulla responsabilità del fallito o di altri e su quanto può interessare anche ai fini delle indagini preliminari in sede penale."*

²⁵¹ Art. 33, c. 5 L.F.: *"Il curatore, ogni sei mesi successivi alla presentazione della relazione di cui al primo comma, redige altresì un rapporto riepilogativo delle attività svolte, con indicazione di tutte le informazioni raccolte dopo la prima relazione, accompagnato dal conto della sua gestione."*

²⁵² SANDULLI R., D'ATTORRE G., *op. cit.*, a p.150, lo definisce un *"istituto di dubbia utilità e foriero di notevoli problemi applicativi, solo in parte disciplinati dal Legislatore."*

²⁵³ *"Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 27 giugno 2015, n. 83, recante misure urgenti in materia fallimentare, civile e processuale civile e di organizzazione e funzionamento dell'amministrazione giudiziaria."*

²⁵⁴ L. 89/2001: *"Previsione di equa riparazione in caso di violazione del termine ragionevole del processo e modifica dell'articolo 375 del codice di procedura civile."*

²⁵⁵ Su tale argomento il Tribunale di Milano ha ritenuto di assumere *"decisioni che stimolino la chiusura tempestiva delle procedure di fallimento, prima del termine quinquennale ed assolutamente prima di quello settennale"*, in esito al Plenum dell'11 aprile 2017: *"Utilizzo del 118 n.3 l.f. chiusura in pendenza di controversie"*.

²⁵⁶ CNDCEC, Nota Informativa n. 30/2017, intitolata *"La chiusura del Fallimento dopo la riscrittura dell'art. 118 l. Fall. Riflessioni e suggerimenti operativi."*

²⁵⁷ *"Con la chiusura cessano gli effetti del fallimento sul patrimonio del fallito e le conseguenti incapacità personali e decadono gli organi preposti al fallimento."*

Ove il Curatore scegliesse quindi di procedere alla chiusura della Procedura nonostante i giudizi in essere, in relazione a questi ultimi egli manterrebbe la legittimazione processuale fino alla definitiva conclusione della lite²⁵⁸.

Il Legislatore ha previsto al riguardo una deroga alle disposizioni dell'art. 35 L.F., perché decadendo il Comitato dei Creditori quale organo della Procedura alla chiusura del Fallimento, sarà il Giudice Delegato a dover autorizzare le rinunzie alle liti e le transazioni.

Le somme incassate dal Curatore per provvedimenti provvisoriamente esecutivi, ma ancora non passati in giudicato dovranno essere trattenute dalla Curatela e quando i provvedimenti assumeranno il carattere di definitività, ciò che residua degli accantonamenti dovrà essere oggetto di riparto supplementare fra i creditori.

Bisogna considerare che anche in caso di realizzazione di sopravvenienze attive dopo la chiusura del Fallimento, quest'ultima si considera definitiva, quindi non opera in tali casi la riapertura della Procedura ai sensi dell'art. 121 L.F.²⁵⁹.

Con la Nota n. 30/2017, il CNDCEC ha esaminato i dubbi e le incertezze sorti in seguito all'entrata in vigore della nuova disciplina, a causa delle ripercussioni fiscali dal punto di vista delle imposte dirette, dell'IVA, e delle ritenute d'acconto, che rispecchiano il più volte sottolineato mancato coordinamento tra la normativa fallimentare e quella tributaria.

Preliminarmente la nota citata evidenzia il parallelismo tra le nuove previsioni dell'art. 118, c. 2 e l'articolo 117, comma 2, L.F., che già prevede un'ipotesi di chiusura del Fallimento in presenza di importi accantonati in sede di riparto finale o in attesa che si verifichi la condizione che ne permetta il pagamento ai relativi creditori, o che saranno oggetto di riparto supplementare agli altri creditori. Già

²⁵⁸ GAMBIL., *La chiusura anticipata del fallimento ex art. 118, comma 2, terzo periodo, legge fallim., in pendenza delle c.d. "azioni di massa"*, in *Il Diritto Fallimentare e delle Società Commerciali*, [nota a Tribunale di Firenze Sez. III 11-11-2016], n. 5/2017, p. 1232, muovendo dall'esame della pronuncia del Tribunale di Firenze, evidenzia gli attuali aspetti critici della norma in oggetto "auspicando, in conclusione, un intervento legislativo che apra, in modo sistematico, alla possibilità di chiusura del fallimento in pendenza di qualsiasi giudizio e/o processo dalla natura anche "recuperatoria"; DE SANTIS F., in *La chiusura della liquidazione giudiziale ed i giudizi pendenti*, in *Il Fallimento*, n. 10/2019, p. 1236, esamina in merito l'art. 7, c. 10 L.155/2017 di "Delega al Governo per la riforma delle discipline della crisi di impresa e dell'insolvenza", proprio riferito alla finalità di accelerare la chiusura delle liquidazione giudiziale. A tal fine suggerisce di integrare la disciplina della "chiusura della procedura in pendenza di procedimenti giudiziari, specificando che essa deve riguardare tutti i processi nei quali è parte il curatore, comprese le azioni per l'esercizio dei diritti derivanti dalla liquidazione giudiziale e dalle procedure esecutive, nonché le azioni cautelari ed esecutive finalizzate ad ottenere l'attuazione delle decisioni favorevoli conseguite dalla liquidazione giudiziale."

²⁵⁹ "Nei casi preveduti dai nn. 3 e 4 dell'articolo 118, il tribunale, entro cinque anni dal decreto di chiusura, su istanza del debitore o di qualunque creditore, può ordinare che il Fallimento già chiuso sia riaperto, quando risulta che nel patrimonio del fallito esistono attività in misura tale da rendere utile il provvedimento o quando il fallito offre garanzia di pagare almeno il dieci per cento ai creditori vecchi e nuovi."

prima della modifica normativa in esame pertanto si poteva pervenire alla chiusura della Procedura nonostante la presenza di operazioni non ancora definitive²⁶⁰, a condizione che fossero stati effettuati gli accantonamenti appropriati.

Le considerazioni del CNDCEC prendono le mosse dalla previsione del comma 2 dell'art. 118 L.F., secondo cui, nel caso di Fallimento di società, in seguito alla chiusura della Procedura, il Curatore dovrebbe chiedere la cancellazione dell'ente dal Registro delle imprese, mentre l'imprenditore individuale ritornerebbe a rispondere dei debiti non soddisfatti in corso di Procedura, salvo che sia intervenuta l'esdebitazione.

Secondo un'interpretazione letterale, tale disposizione vale anche in presenza di giudizi pendenti, perché il caso di chiusura in esame è una specie del generale caso di chiusura per compiuta ripartizione finale dell'attivo. Il CNDCEC propende per tale conclusione, che tuttavia non risulta essere coordinata con le conseguenze fiscali che ne derivano.

Alla cancellazione, infatti, consegue l'estinzione della società e la cancellazione del codice fiscale da parte del Curatore dopo aver predisposto e inviato la dichiarazione del maxi-periodo fallimentare ai sensi dell'art. 183, c. 2 del TUIR.

L'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto in occasione di diverse risposte ad istanze di interpello²⁶¹ che *“la conclusione dei giudizi pendenti successivamente alla chiusura del fallimento e alla cancellazione della società dal registro delle imprese può comportare, [...], la necessità di adempiere obblighi fiscali che – in conformità con le norme fiscali vigenti – presuppongono l'esistenza del soggetto giuridico, capace di agire, munito di codice fiscale e di partita IVA al fine di poter operare. In altre parole, la cancellazione della società dal Registro delle Imprese determina l'estinzione del soggetto giuridico al quale, tuttavia, è necessario fare ancora riferimento ai fini fiscali.”*²⁶², addivenendo alle seguenti conclusioni.

Per l'Amministrazione finanziaria non è necessario chiudere il codice fiscale della società: sarà pertanto sufficiente che il Curatore comunichi al Registro delle Imprese l'intervenuta chiusura del Fallimento, senza procedere alla richiesta della cancellazione. L'organo fallimentare rimasto in carica provvederà a tale ultimo adempimento dopo che avrà eseguito l'ulteriore riparto eventualmente conseguente alla conclusione del giudizio.

²⁶⁰ In mancanza del verificarsi della condizione o di passaggio in giudicato.

²⁶¹ Tra le altre, Agenzia delle Entrate, DRE Veneto protocollo n. 907-15986/2016 del 25 marzo 2016.

²⁶² DRE Puglia in risposta all'interpello 954-654/2016

A supporto di tale orientamento vi è la considerazione che il Legislatore non ha ritenuto di accostare alla previsione di cancellazione il termine “*senza indugio*”, lasciando intendere che questa possa essere richiesta anche diverso tempo dopo il termine della Procedura.

I dubbi che permangono invece riguardo alla “soluzione” suggerita dall’Agenzia delle Entrate, sono riferiti al fatto che possa esistere un soggetto “solo ai fini fiscali”.

Nel caso di Fallimento dell’imprenditore individuale invece il Curatore “*sarà tenuto ad espletare tutti gli incumbenti fiscali previsti ordinariamente per l’apertura del fallimento*”²⁶³. In tal caso, il Curatore ha a disposizione la possibilità di trasmettere una dichiarazione integrativa per il motivo dell’allungamento della durata del maxi-periodo fallimentare oppure della variazione della base imponibile ai fini delle imposte dirette²⁶⁴. Se così non fosse, si renderebbe necessario predisporre una dichiarazione che “sostituisse”

Il CNDCEC ritiene che, in caso di società, “*anche ai fini di evitare complicazioni e al fine di assolvere agli obblighi fiscali secondo le regole ordinarie, è auspicabile che, in ogni caso, previa richiesta del curatore, il Tribunale autorizzi quest’ultimo a non procedere con la cancellazione della società, ovvero lo autorizzi agli adempimenti previsti dall’art. 2495 c.c.*”²⁶⁵.

In tal modo la Curatela otterrebbe l’effetto di poter evitare di cancellare la società, estinguere il conto corrente e chiudere la partita IVA del Fallimento.

Dovrà necessariamente essere compito del Curatore valutare se i risultati dei giudizi pendenti potrebbero comportare la realizzazione di ulteriore attivo fallimentare e valutare di conseguenza l’opportunità o meno di chiedere la chiusura della Procedura. Nel caso scegliesse quest’ultima ipotesi, dovrà ulteriormente considerare l’opportunità di cancellare la società dal Registro delle Imprese, tenere aperta la partita IVA e il conto corrente intestato alla Procedura.

²⁶³ In riferimento al caso di riapertura del Fallimento, vedi COSTANTINI M., *Nella fase finale del fallimento, ovvero in caso di revoca o riapertura*, in GHIA, L., - PICCININNI, C., - SEVERINI, F. - , diretto da, in *Trattato delle procedure concorsuali*, VI, p. 588 Torino, 2012.

²⁶⁴ Anche in conformità a quanto previsto dalla Risoluzione 20 dicembre 2010, n. 132 la quale prevede “*Diverso è il caso in cui si utilizzi la dichiarazione integrativa di cui all’articolo 2, comma 8-bis, per correggere errori od omissioni quali, ad esempio, l’omessa indicazione di debite deduzioni dall’imponibile da cui derivi l’assoggettamento del dichiarante a oneri tributari diversi e più gravosi di quelli che, in base alle leggi vigenti, dovrebbero restare a suo carico, ovvero l’indicazione di un maggior reddito imponibile e, quindi, di un maggior debito d’imposta o di un minor credito. In tale ipotesi, la dichiarazione integrativa è finalizzata a correggere errori od omissioni nell’indicazione di elementi funzionali alla determinazione del reddito imponibile e non anche a modificare scelte più o meno favorevoli.*”

²⁶⁵ Intitolato: “*Cancellazione della società*”: “*Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese.*”

Ciò premesso, le conseguenze fiscali dell'accantonamento effettuato in sede di chiusura della Procedura al fine della prosecuzione dei giudizi, saranno diverse a seconda che si verifichino le seguenti situazioni:

- se all'esito del giudizio le somme accantonate non dovessero risultare dovute, queste costituiranno una sopravvenienza attiva che darà origine, o incrementerà il residuo attivo e si verificherà la necessità di procedere ad un ulteriore riparto avente ad oggetto proprio tali somme che, se risultassero eccedenti una volta soddisfatti tutti i creditori, andrebbero restituite al fallito e assoggettate a tassazione ai fini delle imposte dirette;
- nel caso invece l'accantonamento risultasse dovuto in pagamento ad uno o più creditori, emergerebbe una sopravvenienza passiva che ridurrebbe il residuo attivo e, di conseguenza, il carico fiscale originariamente calcolato su tale grandezza;
- la realizzazione delle sopravvenienze di cui ai casi sopra considerati, se di ammontare non rilevante, potrebbe invece non influenzare il calcolo delle imposte risultante dalla dichiarazione del periodo maxi-fallimentare.

Il documento del CNDCEC continua considerando anche le ripercussioni in ambito IVA della chiusura del Fallimento in presenza di liti pendenti.

Ai sensi dell'art. 1 del D.P.R. 633/1972 *“L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese[...]”*. Il debito IVA è pertanto legato all'esistenza dell'impresa e ai sensi del successivo art. 74-bis il Curatore è tenuto all'osservanza di tutti gli obblighi previsti nel Decreto citato, per le operazioni che rientrano in ambito fallimentare.

Quanto alla cessazione dell'attività ai fini IVA, essa si considera tale una volta compiuto l'ultimo atto di realizzazione dei beni appartenenti al patrimonio fallimentare²⁶⁶.

Con riferimento all'incasso successivo alla chiusura del Fallimento di prestazioni di servizi effettuate ante procedura, l'Amministrazione finanziaria²⁶⁷ ha da tempo chiarito che la dichiarazione di cessazione dell'attività ai fini IVA possa essere presentata anche se in capo al contribuente sussistano ancora rapporti di debito o credito.

²⁶⁶ Art. 35, c. 4 D.P.R. 633/1972: *“In caso di cessazione dell'attività il termine per la presentazione della dichiarazione di cui al comma 3 decorre dalla data di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda”*.

²⁶⁷ Circolare Ministero delle Finanze 28/01/1992 n. 3: *“I.v.a. Richieste di rimborso in caso di fallimento e liquidazione coatta amministrativa.”*

Più recentemente, in diverse risposte a interpelli²⁶⁸ l’Agenzia delle Entrate ha affermato che è necessario riaprire la partita IVA se il Curatore “*debba effettuare operazioni rilevanti ai fini IVA che si rendessero necessarie, in particolare all’esito dei giudizi pendenti*”. In tal modo per la prima volta in ambito fallimentare si realizza uno sdoppiamento tra situazione civilistica e fiscale.

In riferimento all’eventualità che il Curatore si trovi a porre in essere delle cessioni di beni dopo la chiusura del Fallimento (nel caso in cui il giudizio pendente fosse consistito nel pignoramento, conclusosi poi positivamente), la Suprema Corte ha da tempo²⁶⁹ affermato che tale tipo di operazioni se poste in essere dall’imprenditore successivamente alla cessazione dell’attività, non rientra nel campo di applicazione dell’IVA, scontando invece l’imposta di registro proporzionale, pur trattandosi di beni eventualmente prodotti in dipendenza dell’esercizio della pregressa attività.

Infine, se dopo la chiusura del Fallimento si rendessero necessari esclusivamente pagamenti di oneri sorti in occasione dei giudizi pendenti, con conseguente rilevamento di sole fatture passive, si verificherà la convenienza di riaprire la partita IVA al fine di recuperare l’imposta a credito sulle fatture che danno il diritto alla detrazione²⁷⁰. Il CNDCEC afferma poi che “*da quanto sopra paiono discendere conseguenze e comportamenti differenziati, in funzione delle situazioni che si originano nell’ambito dei giudizi pendenti e che dovranno essere valutate dai curatori.*” e che sia “*evidente come dalla giurisprudenza citata non emerga un obbligo alla riapertura alla partita IVA, ancorché tale soluzione sembri la più immediata e semplice e permetta di recuperare l’imposta da attribuire ai creditori della procedura.*”

Sono infine da considerare le conseguenze della chiusura del Fallimento in presenza di liti pendenti, dal punto di vista degli obblighi previsti dall’art. 23 del D.P.R. 600/1973, poiché abbiamo avuto modo di vedere che il Curatore sia uno dei soggetti ricompresi nel novero dei sostituti d’imposta.

²⁶⁸ Risposta a interpello Agenzia delle Entrate, DRE Veneto protocollo n. 907–15986/2016 del 25 marzo 2016 cit.

²⁶⁹ La Nota del CNDCEC cita:

- Cass., Sez. I, del 07 luglio 1996, n. 6198, in cui la Suprema Corte afferma il principio secondo cui la cessione di un bene (sia esso prodotto in corso di svolgimento dell’attività produttiva, sia residuo dalla stessa) da parte dell’imprenditore successivamente alla cessazione dell’attività, compresa la fase di liquidazione, va assoggettata ad imposta proporzionale di registro e non ad IVA;
- Cass., Sez. I, 6 giugno 1996, n. 8145, riguardante la vendita di un immobile successivamente all’estinzione dell’impresa che lo ha realizzato. Anche in questo caso la Suprema Corte ritiene che il bene perda la destinazione all’attività d’impresa, entri nel patrimonio di un soggetto non imprenditore e pertanto la relativa alienazione non rientri nel capo di applicazione dell’IVA, con conseguente assoggettamento all’ordinaria tassazione di registro.

²⁷⁰ La Nota n. 30 del CNDCEC cit., fa riferimento a Corte Giustizia UE, che nella sentenza del 3 marzo 2005, causa C-32/03, afferma che un’imprenditore possa continuare a detrarre l’IVA esposta sulle fatture ricevute a titolo di canoni di locazione dei locali utilizzati per l’esercizio dell’attività commerciale successivamente alla cessazione di quest’ultima, se “*esista un nesso diretto ed immediato tra i pagamenti effettuati e l’attività commerciale e sia dimostrata l’assenza di intento fraudolento o abusivo*”.

Una volta intervenuta la cancellazione della società dal Registro delle Imprese e la cancellazione del codice fiscale, da un punto di vista operativo sarà difficile²⁷¹ per il Curatore operare le ritenute e assolvere i conseguenti adempimenti dichiarativi, potendo invece così procedere se il codice fiscale rimane in vigore.

In conclusione il CNDCEC, in armonia con il documento emanato dalla sezione fallimentare del Tribunale di Milano in esito al *Plenum* dell'11 aprile 2017, sostiene che, permanendo “*forti incongruenze tra normativa fiscale e fallimentare, [...] in presenza di possibili adempimenti fiscali successivi alla eventuale chiusura del fallimento ai sensi dell'art. 117, è opportuno valutare da parte del curatore di chiedere un'autorizzazione al Giudice Delegato di non procedere con la cancellazione della società dal Registro delle imprese, stante la pendenza di giudizi, così da poter assolvere agli obblighi fiscali secondo le regole ordinarie.*”

La Nota in argomento infine, propone una soluzione a tutte le problematiche sopra esposte che tuttavia non può prescindere dall'intervento del Legislatore. Tale soluzione si basa sui seguenti punti:

- *“il decreto di chiusura del fallimento viene emesso ai sensi dell'art. 118 L.F.;*
- *nonostante la chiusura del fallimento, il curatore non procede alla cancellazione dal registro delle imprese sino alla conclusione dei giudizi in corso ed all'effettuazione dei riparti supplementari (tale ricostruzione importa una necessaria integrazione/modifica dell'art. 118 L.F.);*
- *dal decreto di chiusura del fallimento decorre il termine per la dichiarazione di cessazione dell'attività ex art.35 del DPR 633/1972;*
- *dal decreto di chiusura consegue la chiusura della partita IVA, che dovrà essere riaperta in caso di operazioni attive;*
- *in quest'ultimo caso il curatore sarà tenuto a tutti gli adempimenti previsti dall'art. 74-bis DPR n. 633/1972 sino all'effettuazione del riparto supplementare;*
- *le sopravvenienze derivanti dai giudizi pendenti saranno ricomprese nel reddito d'impresa di cui al maxi periodo intercorrente tra la dichiarazione di fallimento e la sua chiusura (con modifica dell'art. 183 TUIR);*
- *le dichiarazioni andranno presentate entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alle operazioni di riparto supplementare o per le imposte dirette dall'estinzione della Società (con modifica dell'art. 5 DPR n. 322/1998);*

²⁷¹ ROSSI A., *La nuova chiusura del Fallimento, III parte*, in *Euroconference news*, 29 Agosto 2017, www.Ecnews.it.

- *il curatore continua a rivestire la qualifica di sostituto d'imposta anche nella fase successiva alla chiusura del fallimento e sino al completamento delle operazioni di riparto supplementare, o meglio dall'estinzione della società.*

Andrà chiarita la possibilità di chiedere il rimborso dell'eventuale credito IVA e delle ritenute fiscali con la chiusura del fallimento e quindi in un momento antecedente la chiusura dei giudizi pendenti, al fine di favorire il riparto a favore dei creditori.

Rimangono inoltre aperte le questioni relative a:

- *compenso del curatore per l'attività svolta dopo la chiusura del fallimento ex art. 118, comma 2, n. 3 e 4 e fino alla chiusura definitiva (con modifica in tal senso dell'art. 39 L.F.);*
- *l'individuazione del momento a decorrere dal quale si computa il termine quinquennale per l'emersione della responsabilità del curatore per gli adempimenti svolti ai soli fini di quanto previsto dall'art. 118, comma 2, secondo periodo L.F.;*
- *individuare il termine per gli accertamenti fiscali a carico del fallimento”.*

L'attuale evoluzione normativa della disposizione in esame è rappresentata dall'art. 7, c. 10 della L. 155/2017 di “*Delega al Governo per la riforma delle discipline della crisi di impresa e dell'insolvenza*”, che ha affidato al Governo il compito di integrare la fattispecie della chiusura del Fallimento in presenza di liti pendenti, al fine di “*accelerarla*”²⁷².

La delega tuttavia si limita a prevedere che tale fattispecie aumenti l'ampiezza delle liti pendenti, annoverando tra esse “*tutti i processi nei quali è parte il curatore, comprese le azioni per l'esercizio dei diritti derivanti dalla liquidazione giudiziale*²⁷³ *e dalle procedure esecutive, nonché le azioni cautelari ed esecutive finalizzate ad ottenere l'attuazione delle decisioni favorevoli conseguite dalla liquidazione giudiziale*”, nulla disponendo in materia di coordinamento con la disciplina fiscale.

3.2 La determinazione del residuo attivo

Abbiamo già avuto modo di verificare come la liquidazione concorsuale, per il periodo maxi-fallimentare produca un unico risultato (reddito o perdita), indipendentemente dalla sua durata.

²⁷² DE SANTIS F., *La chiusura della liquidazione giudiziale ed i giudizi pendenti*, in *Il Fallimento*, n. 10/2019, p. 1236.

²⁷³ Termine che sostituisce quello di “Fallimento” nel Codice della crisi d'impresa.

Se da tale periodo dovesse emergere un reddito, le regole di tassazione saranno diverse secondo la natura del soggetto fallito²⁷⁴.

Nel caso si tratti di imprenditore individuale o società di persone, questi dovranno imputarlo al periodo d'imposta nel corso del quale si è chiusa la Procedura. In tal modo concorrerà alla formazione del reddito complessivo ai fini IRPEF dell'imprenditore individuale o dei soci della società di persone, pro quota. Nel caso ricorrano le condizioni di cui all'art. 17 del TUIR potrebbe essere tassato separatamente²⁷⁵.

Nel caso il risultato corrispondesse ad una perdita, sarà possibile imputarla in diminuzione del reddito complessivo del periodo d'imposta e, in caso di incapienza, riportarla ai periodi d'imposta successivi²⁷⁶.

Nel caso di società di capitali il periodo maxi-fallimentare invece costituisce un autonomo periodo d'imposta: sia per quanto riguarda la determinazione del reddito imponibile, che ai fini del versamento della relativa imposta. In questo caso il Curatore dovrà assicurarsi di disporre delle somme necessarie a far fronte al pagamento di quanto dovuto. Dato che ciò avverrà necessariamente dopo la chiusura della Procedura, la Curatela si attiverà per ottenere l'autorizzazione all'accantonamento delle somme necessarie dal Giudice delegato prima che il Tribunale emani il decreto di chiusura ai sensi dell'art. 119 L.F.²⁷⁷.

Abbiamo anche visto come l'art. 183, c. 2, del TUIR si discosti dalle ordinarie regole di determinazione del reddito d'impresa, (che prevedono di apportare al risultato civilistico le variazioni in aumento o in diminuzione per determinare il reddito fiscale), prevedendo che in questo periodo il risultato fiscale si determini sulla base del confronto di due aggregati economici di natura patrimoniale: il patrimonio netto iniziale e il residuo attivo.

²⁷⁴ In quanto, come già visto, la manifestazione di capacità contributiva va riferita al fallito e non alla Procedura. Vedi anche BASILAVECCHIA M., *Gli adempimenti tributari e la gestione dei crediti d'imposta*, in DIDONE A., *Le riforme della legge fallimentare*, Torino, 2009, p. 2011 ss.

²⁷⁵ Alcuni tipi di reddito sono assoggettati ad un regime particolare di tassazione, c.d. "separata" perché, nonostante assumano rilevanza in un determinato periodo d'imposta (che solitamente corrisponde con quello in cui ha avuto luogo la percezione), si sono formati nel corso di uno o più periodi d'imposta precedenti. Per questo motivo, la loro sottoposizione a tassazione in un solo periodo potrebbe dar luogo a pregiudizio per il percettore, in considerazione della progressività, elemento caratteristico dell'IRPEF. L'art. 17 del TUIR individua tassativamente i redditi assoggettati a tassazione separata e al c. 2, lett. g) prevede che siano tassabili in tale guisa anche le "g) plusvalenze, compreso il valore di avviamento, realizzate mediante cessione a titolo oneroso di aziende possedute da più di cinque anni e redditi conseguiti in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, di imprese commerciali esercitate da più di cinque anni."

²⁷⁶ CARRIROLO F., *Gli effetti fiscali del fallimento*, in PMI, n. 5/2016, p. 5.

²⁷⁷ COSTANTINI M., *Nella fase finale del fallimento, ovvero in caso di revoca o riapertura*, in GHIA, L., - PICCININNI, C., - SEVERINI, F., - , diretto da, in *Trattato delle procedure concorsuali*, VI, Torino, 2012

Del patrimonio netto iniziale abbiamo già detto in precedenza: tale grandezza deve essere determinata confrontando, in base ai valori riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi, le attività e le passività risultanti dal bilancio iniziale. Se le passività dovessero risultare superiori alle attività, ai sensi del comma 2, dell'art. 18 del D.P.R. 42/1988, il risultato dovrà essere considerato pari a zero.

Spetta al Curatore assoggettare a tassazione il reddito prodotto dalle società di capitali fallite, mentre gli eventuali utili distribuiti ai soci in conseguenza del riparto del residuo attivo concorreranno alla formazione del loro reddito del periodo d'imposta in cui è stato eseguito il riparto.

Solitamente la realizzazione di un residuo attivo al termine della Procedura si verifica in caso di chiusura ex art. 118, n.2) L.F., cioè di integrale pagamento dei creditori concorsuali. Dopo aver pagato interamente questi ultimi e i debiti sorti in occasione della procedura e dell'eventuale esercizio provvisorio, potrebbero residuare infatti somme di denaro depositate in conti correnti, o beni non liquidati. In tal caso, il Curatore restituirà le somme al fallito, il quale potrà tornare a disporne come ritiene opportuno.

Nel caso di chiusura ex art. 118, n. 1 L.F. invece, ossia nel caso in cui nessuna insinuazione al passivo sia stata presentata, verrà a mancare la fase di liquidazione patrimoniale, circostanza che non permetterà la formazione di un residuo attivo. In tal caso, il risultato reddituale del periodo fallimentare sarà riferito *“all'ordinaria gestione del patrimonio appreso dalla curatela e restituito”*²⁷⁸.

Tutti i crediti ammessi al passivo fallimentare *“concorrono per sottrazione alla determinazione dell'eventuale residuo attivo”*²⁷⁹.

In questo paragrafo analizzeremo alcuni aspetti pratici della determinazione del residuo attivo, la quale potrebbe risultare problematica nei seguenti casi:

- presenza di beni strumentali residui;
- variazioni in aumento o in diminuzione necessarie al verificarsi di determinati eventi caratterizzanti la Procedura;
- presenza di perdite pregresse e gestione della fiscalità sospesa o differita di cui si dirà nel paragrafo successivo.

²⁷⁸ ZAFARANA C., *op. cit.*, p. 100; *Nota in tema di imposizione sui redditi nel fallimento*, Cassazione Civile Sez. V 11-12-2000 n. 15568 in *Giurisprudenza Italiana*, n. 4/2001.

²⁷⁹ RAGUCCI G., *Il residuo attivo nel calcolo dell'imponibile fiscale del Fallimento*, in *Corriere Tributario*, n. 29/2010, p.2324.

Se a comporre il residuo attivo dovessero contribuire anche dei beni strumentali²⁸⁰, questi andranno assunti al valore fiscalmente riconosciuto, “*così da realizzare una continuità tra la consistenza del patrimonio esistente prima del Fallimento, e quanto viene restituito al fallito, funzionale al giusto prelievo destinato ad attuarsi negli esercizi successivi*”²⁸¹. Questa impostazione è coerente con l’intento di neutralizzare l’imposizione su plusvalori maturati ma non realizzati in conseguenza dell’estromissione del patrimonio dell’impresa fallita, in quanto la Procedura non produce questo ultimo effetto²⁸². L’Amministrazione finanziaria inizialmente non condivideva tale tesi²⁸³, sostenendo invece che se il fallito tornato *in bonis* avesse ricominciato ad esercitare attività d’impresa, quest’ultima avrebbe rappresentato una nuova impresa, circostanza che avrebbe comportato la necessità di procedere ad una valutazione secondo il valore normale dei beni impiegati nell’organizzazione e destinati a formare la “nuova” azienda. In seguito, l’Ente ha cambiato idea in proposito²⁸⁴, affermando questa volta che: “*Così come l’apertura della procedura concorsuale non determina ex se l’estinzione dell’impresa individuale (nè, tanto meno, quella dell’impresa costituita in forma di società di capitali), allo stesso modo la ripresa dell’attività conseguente alla chiusura del fallimento non comporta il sorgere di una nuova impresa. Venendosi a determinare, per effetto della chiusura della procedura fallimentare, la ripresa dell’attività imprenditoriale precedentemente esercitata, la valorizzazione del residuo attivo restituito al soggetto ex fallito dovrà avvenire sulla base dei valori che i beni che lo costituiscono possedevano anteriormente all’apertura del fallimento e, pertanto, sulla base del relativo costo fiscalmente riconosciuto. In tal modo, non si verifica alcuna tassazione al momento della restituzione dei beni al soggetto tornato in bonis rinviando l’assoggettamento ad imposta all’ordinario momento della manifestazione del presupposto impositivo*

²⁸⁰ ZIZZO G., *Le vicende straordinarie del reddito d’impresa*, in FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Padova, 2000, a p. 434 precisa che vanno esclusi quelli eventualmente recuperati all’attivo fallimentare in seguito all’esperimento di azione revocatoria fallimentare o ordinaria, giacché questi andranno riconsegnati al terzo che ne ha mantenuto la titolarità nonostante la revocatoria.

²⁸¹ RAGUCCI G., *Il residuo attivo nel calcolo dell’imponibile fiscale del Fallimento*, op. cit.

²⁸² ZIZZO G., *Le vicende straordinarie del reddito d’impresa*, cit., p. 432, sottolinea che la valutazione al valore normale alla chiusura del fallimento non è preferibile a quella in base ai valori fiscalmente riconosciuti, non tanto perché non assicurerebbe l’omogeneità dei termini da raffrontare ai fini della determinazione del residuo attivo, ma perché “*non essendovi soluzione di continuità nel ciclo dell’impresa per effetto della chiusura del fallimento (e di conseguenza mantenendo i beni, anche in seguito a codesto evento, lo status di beni relativi all’impresa), non sussiste alcuna ragione logica per conferire rilievo ai fini reddituali alle plusvalenze maturate ma non realizzate (né in senso stretto né in senso lato). Ed infatti, la cessazione della procedura concorsuale, come non provoca alcun mutamento nella titolarità dei beni rimasti rivenduti, e quindi non dà luogo ad alcuna vicenda assumibile a fonte di rottura del vincolo di appartenenza dei beni medesimi al patrimonio dell’impresa, così non causa –in se e per se– alcun mutamento della destinazione economica degli stessi.*”

²⁸³ Circolare Agenzia delle entrate 22/03/2002 n. 26/E, “*Applicazione della normativa tributaria relativa alle procedure concorsuali disciplinate dal Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, cosiddetta legge fallimentare*”, par. 1.

²⁸⁴ Circolare Agenzia delle entrate 04/10/2004 n. 42/E, “*Procedure concorsuali - Trattamento fiscale del residuo attivo - Articolo 183 TUIR*”, par. 2.2.

(alienazione dei cespiti a titolo oneroso, assegnazione ai soci o destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa)".

In corso di Procedura potrebbero verificarsi poi degli accadimenti influenti sulla differenza tra patrimonio netto iniziale e residuo attivo, o che comportano l'applicazione di variazioni in aumento o in diminuzione di quest'ultimo.

Uno di questi è rappresentato dall'esistenza di crediti vantati nei confronti dell'impresa fallita, da parte di soggetti che non hanno presentato, o non potevano farlo, l'insinuazione al passivo della Procedura. Tali crediti alla chiusura della Procedura potrebbero di nuovo essere oggetto di esecuzione individuale nei confronti del debitore, da parte dei creditori. Si pone pertanto il problema se considerare tali crediti ai fini del calcolo del residuo attivo, nonché dei corrispondenti debiti. In merito la dottrina ha elaborato due soluzioni:

- una prima soluzione consisterebbe nel considerare anche i crediti non ammessi o rinunciati, in diminuzione della differenza tra residuo attivo e patrimonio netto iniziale, con l'effetto di ottenere al termine della liquidazione del patrimonio fallimentare, una grandezza in grado di rappresentare correttamente il risultato della Procedura in misura omogenea rispetto al patrimonio netto iniziale, composto dalla differenza tra attività e passività. Ciò anche nel caso il risultato fosse rappresentato da una perdita, poiché essa è potenzialmente suscettibile di essere imputata in diminuzione di futuri redditi d'impresa ai sensi dell'art. 183, c. 3 del TUIR: se questa non comprendesse anche i crediti non ammessi o rinunciati, il suo ammontare non sarebbe determinato correttamente²⁸⁵;
- altri Autori²⁸⁶ invece fanno notare che l'art. 183, c. 2 del TUIR usa espressioni differenti per identificare le due grandezze da confrontare ai fini del calcolo del risultato finale della Procedura. Da una sua interpretazione letterale pertanto, si desume che il Legislatore abbia inteso identificare il residuo attivo come entità diversa rispetto al patrimonio finale²⁸⁷, e che non rappresenti altro che ciò che residua dopo il soddisfacimento dei creditori concorsuali e del pagamento dei debiti prededucibili. Per tali motivi, i crediti di cui trattasi non dovrebbero secondo tali Autori, essere considerati ai fini del calcolo del residuo attivo.

²⁸⁵ MICCINESI M., *op. cit.*, pp. 273-274.

²⁸⁶ ZIZZO G., *op. cit.*, e RAGUCCI G., in *op. cit.*, fa riferimento a FALSITTA G., *L'eterno ritorno della «questione fiscale» delle procedure concorsuali (nota a Circolari, Agenzia delle entrate, Dir. Centrale Normativa e Contenzioso, nn. 26/E/2002 e 42/E/2004)*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, II, pag. 70.

²⁸⁷ MAURO M. *Imposizione fiscale e fallimento, op. cit.* p. 219.

L'Amministrazione finanziaria in merito, con gli stessi documenti di prassi aventi ad oggetto la valutazione dei beni strumentali all'interno del residuo attivo, ha affrontato anche il tema della considerazione o meno dei crediti non insinuati e/o rinunciati nella determinazione del residuo attivo, di nuovo mutando il proprio orientamento nei diversi provvedimenti che si sono susseguiti negli anni.

Nella circolare n. 26/E/2002 infatti, aveva espresso la propensione per la sterilizzazione dei crediti non insinuati o rinunciati, basata sullo scorretto assunto per cui l'impresa del fallito tornato *in bonis* assumesse carattere di novità rispetto a quella esercitata ante Fallimento. Con la Circolare n. 42/E/2004, invece, ha precisato che la sterilizzazione cui si riferiva nella circolare precedente era riferita esclusivamente alle passività che il Curatore non avesse considerato in sede di calcolo del patrimonio netto iniziale.

Con riferimento alle passività non ricomprese nello stato passivo fallimentare che invece il Curatore abbia considerato in sede di calcolo del patrimonio netto iniziale, pur riconoscendone l'estraneità alla Procedura, l'Agenzia delle Entrate sostiene debbano essere computate in diminuzione del residuo attivo. Nel caso l'imprenditore tornato *in bonis*, continua l'Amministrazione finanziaria, dovesse riprendere l'attività, lo farà prendendo in carico tali passività residue, in base alle ordinarie regole di determinazione del reddito d'impresa in occasione della determinazione del reddito dell'imprenditore per i successivi periodi d'imposta. In quella sede pertanto, nel caso della loro eventuale definitiva estinzione o rinuncia da parte del creditore, comporteranno l'insorgere di sopravvenienze attive imponibili ai fini dei redditi²⁸⁸.

La prima delle due impostazioni dottrinali vista sopra non concorda con la conclusione dell'Amministrazione finanziaria in virtù del "*principio di omogeneità tra la rappresentazione del patrimonio netto iniziale e il residuo attivo*"²⁸⁹. Se infatti si considera che in base al comma 2 dell'art. 183 del TUIR, le passività che entrano nel calcolo del patrimonio netto iniziale sono assunte al loro valore fiscalmente riconosciuto, i costi indeducibili in tale sede sono del tutto irrilevanti. Questi ultimi

²⁸⁸ ROCCO G., in *Il debito fiscale nelle procedure concorsuali – parte II – I debiti sorti durante la procedura*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2016, p. 1312, sostiene che "*La ragione di tutto ciò può risultare più chiara, se si tiene conto di due aspetti: il primo è che se l'impresa da insolvente diventa sana, vuol dire ad es. che l'attivo contabilizzato per 100 semmai è stato liquidato a 1.000. Nella misura in cui il surplus così realizzato superi il deficit iniziale, calcolato secondo valori contabili, è immaginabile un ritorno in bonis dell'imprenditore. Il secondo aspetto è che il debito non insinuato nel passivo oppure il debito insinuato ma poi rinunciato "momentaneamente", può essere il sintomo di una passività, che in realtà è inesistente. Se questo può accadere, ecco la ragione per cui è opportuna, al momento dello "stralcio" del debito, la tassazione della sopravvenienza attiva. Altrimenti la procedura fallimentare rappresenterebbe un momento per purgare definitivamente queste voci. Infatti l'Amministrazione preferisce "far rientrare" queste voci nella contabilità dell'imprenditore in bonis, cosicché nel caso di definitiva rinuncia esse daranno luogo a sopravvenienze attive tassabili.*"

²⁸⁹ RAGUCCI G., *op. cit.*

invece potrebbero rilevare in sede di calcolo del residuo attivo, per l'ammontare ammesso al passivo fallimentare.

La posizione dell'Amministrazione finanziaria pertanto pare più basata sulla considerazione per cui, omettendo di considerare le passività di cui trattasi nel calcolo del residuo attivo, ma ricomprese nel patrimonio netto iniziale, verrebbe tassata una ricchezza inesistente.

Altra questione simile attiene agli interessi riferiti ai crediti di natura chirografaria, maturati in corso di Procedura. La L.F., all'art. 55 dispone la “*sospensione del corso degli interessi convenzionali o legali, agli effetti del concorso, fino alla chiusura del fallimento*” per i crediti non assistiti da prelazione, i chirografari quindi.

Il pagamento di tali interessi, nonché quelli relativi ai crediti privilegiati, eccedenti il limite fissato dall'art. 54 L.F.²⁹⁰ spetterebbe dunque al fallito, una volta intervenuta la chiusura del Fallimento. Tuttavia, la *ratio* della norma consiste nel garantire a tutti i creditori di partecipare al concorso in condizioni di parità (sempre fatte salve le legittime cause di prelazione); di conseguenza, se tutti i creditori sono stati soddisfatti in sede di riparto finale, mentre gli effetti del concorso cessano, il vincolo di destinazione del patrimonio del fallito in favore dei creditori anteriori alla dichiarazione di fallimento sino alla sua chiusura permane, e comporterebbe l'obbligo per il Curatore di pagare gli interessi chirografari maturati in corso di Procedura²⁹¹. In tal caso, si ritiene che tali importi dovrebbero essere computati in diminuzione del residuo attivo. A tale ultima conclusione è giunta anche l'Amministrazione finanziaria, con la Risoluzione n. 362/E/2002²⁹², se pur in materia di Amministrazione straordinaria.

²⁹⁰ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, op. cit., p. 220 specifica che il comma 3 dell'art. 54 L.F. “*introduce dei limiti al decorso degli interessi relativi ai crediti privilegiati, che, diversamente da quelli riguardanti i crediti chirografari, continuano a decorrere anche dopo la dichiarazione di fallimento*” I creditori chirografari infatti possono chiedere, in sede di ammissione al passivo, che vengano loro riconosciuti gli interessi nella misura legale (non quelli moratori ex art. 5 D. lgs 231/2002, espressamente esclusi dalla stessa norma in caso di procedure concorsuali, anche se on tutti i Tribunali concordano con tale impostazione) solo fino alla data di fallimento; in base all'art. 54, c. 3 L.F., ai creditori assistiti da privilegio spettano invece gli interessi anche per il periodo successivo, fino alla data del deposito del progetto di riparto nel quale il credito sarà eventualmente soddisfatto, se pur in parte.

²⁹¹ BENINCASA D., *Destinazione dell'attivo fallimentare eccedente l'ammontare del passivo accertato in sede di verifica*, in *Giur. comm.*, 2007, IV, pag. 513 e ss.

²⁹² “*Istanza d'interpello ai sensi dell'art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. XY S.p.A. in Amministrazione Straordinaria. Applicazione dell'art 125, secondo comma, del TUIR alla procedura di amministrazione straordinaria*”

3.3 Il trattamento fiscale delle perdite pregresse e altri profili della fiscalità sospesa o differita

Ove dai periodi d'imposta precedenti alla dichiarazione di Fallimento fossero emerse delle perdite d'impresa, queste potranno essere utilizzate (nei limiti consentiti dalla pertinente disciplina del reddito d'impresa²⁹³) in diminuzione del risultato in parola e degli eventuali redditi successivamente realizzati dall'imprenditore ex fallito, tornato *in bonis*, che abbia ripreso ad esercitare l'attività²⁹⁴.

Nel calcolo dei periodi entro i quali il riporto è consentito, il periodo fallimentare va considerato come un unico periodo d'imposta, indipendentemente dalla sua durata.

E' proprio l'art. 183 del TUIR che contempla l'ipotesi che il maxi-periodo fallimentare chiuda in perdita, richiamando l'art. 8 del TUIR per le regole inerenti il riporto nelle annualità successive. Pur riferendosi il comma 3 alle persone fisiche e alle società di persone, la stessa regola è applicabile anche ai soggetti IRES²⁹⁵, secondo le regole dettate dall'art. 84 del TUIR, nonostante il comma sia dedicato al risultato del periodo maxi-fallimentare, "*non v'è ragione perché per le perdite dei periodi precedenti alla dichiarazione di fallimento dovrebbe valere una regola diversa, in mancanza di deroga stabilita espressamente dal legislatore*"²⁹⁶.

Nell'ipotesi in cui al termine della Procedura, l'impresa fallita dovesse cessare, le perdite che non trovassero capienza nel reddito fallimentare, non potrebbero più essere utilizzate.

Alla chiusura della Procedura, alcune posizioni giuridiche dell'impresa fallita potrebbero ancora risultare sospese o rinviate dal bilancio relativo al periodo compreso tra l'inizio del periodo e la

²⁹³ Ai fini IRES, vedi VIOTTO A., *La tassazione del reddito delle società di capitali*, Torino, 2018. La norma di riferimento è l'art. 84 TUIR, come modificato dal D.L. 98/2011, conv. in L. 111/2011, il quale ha eliminato il limite di cinque anni prima previsto per il riporto delle perdite derivanti dagli esercizi precedenti, introducendone uno quantitativo consistente nella compensabilità nella misura massima dell'80% del reddito imponibile prodotto nei periodi d'imposta successivi. Il limite non si applica alle perdite fiscali c.d. integrali, cioè quelle realizzate nei primi tre esercizi delle perdite. Ai fini IRPEF GAIANI L., in *Il nuovo regime delle perdite delle imprese IRPEF*, in *Il fisco*, n. 6/2019, p. 512 riassume le ultime modifiche legislative come di seguito: "*La Legge di bilancio 2019 modifica le regole per l'utilizzo delle perdite fiscali da parte delle imprese IRPEF. Dal regime di compensazione orizzontale per le imprese in semplificata e da quello di compensazione verticale con limite di cinque anni per le imprese in ordinaria, si passa a un unico meccanismo di riporto temporalmente illimitato con tetto dell'80% del reddito annuo, analogo a quello già previsto per le società di capitali. Nessuna modifica, invece, per le perdite dei lavoratori autonomi. Le novità si applicano già dall'esercizio 2018, con ripescaggio, in un'articolata disposizione transitoria, delle perdite maturate dalle imprese in contabilità semplificata nel 2017.*"

²⁹⁴ CINIERI S., *Adempimenti fiscali nel Fallimento*, corso n. 16 in *Pratica fiscale e Professionale*, n. 46/2010, p. 5 – Allegato "I Corsi"

²⁹⁵ MAURO M., in *Imposizione fiscale e fallimento*, op. cit. a p. 225 afferma che altrimenti si genererebbe "*un'irrazionale e insanabile disparità di trattamento tra i due soggetti*".

²⁹⁶ RAGUCCI G., op. cit.; nello stesso senso ZIZZO G., *Aspetti problematici della determinazione del reddito d'impresa in sede di chiusura della Procedura fallimentare*, in *Riv. Di dir. Trib.*, 1992, I, p.694.

dichiarazione di Fallimento, quali ad esempio i fondi e le riserve in sospensione d'imposta²⁹⁷ che non siano stati utilizzati nel corso della procedura, o le quote residue delle plusvalenze oggetto di rateazione in quanto ne sussistevano i presupposti. L'Agenzia delle Entrate²⁹⁸ ritiene che queste debbano "saltare" il periodo d'imposta fallimentare e debbano essere invece imputate al risultato del primo periodo successivo alla chiusura della Procedura, in cui torneranno ad essere applicabili le ordinarie regole di determinazione del reddito d'impresa.

Gli utilizzi dei fondi e delle riserve in sospensione d'imposta eventualmente utilizzati dal Curatore non daranno luogo a componenti positivi di reddito tassabili, in quanto l'utilizzo delle stesse non è riconducibile ad alcun atto di volontà dell'imprenditore fallito²⁹⁹.

Infine le quote delle plusvalenze derivanti da rateazioni ante procedura non possono essere imputate al risultato del periodo fallimentare, in virtù della "*specialità della disciplina riservata alla determinazione dell'imponibile fallimentare, la quale di regola non consente variazioni determinate da norme tributarie*"³⁰⁰.

Da quanto detto finora si può concludere che l'ex fallito che riesca a riprendere l'esercizio dell'impresa dopo la chiusura del Fallimento, conclusosi con l'integrale pagamento dei debiti concorsuali, meriterebbe di essere sostenuto con misure fiscali "*apertamente agevolative, finalizzate al rilancio dell'impresa recuperata al ciclo economico*"³⁰¹. Già il Legislatore d'altronde pare aver previsto per tali soggetti un regime impositivo che si potrebbe definire "*mite*", considerata la finalità di sterilizzazione dei plusvalori latenti conseguente la valutazione dei beni strumentali componenti il residuo attivo al valore fiscalmente riconosciuto piuttosto che al valore normale e la possibilità di imputare le perdite pregresse in diminuzione dell'eventuale risultato positivo scaturente dal periodo maxi-fallimentare.

²⁹⁷ Le riserve in sospensione d'imposta sono quelle assoggettabili a tassazione solo in caso di utilizzo anche in occasione di distribuzione ai soci da parte della società. In tali casi (se la riserva non è stata affrancata, cioè non è stata pagata l'imposta sostitutiva al fine di dare rilievo all'operazione che l'ha originata anche ai fini fiscali), la società dovrà apportare all'utile civilistico una variazione in aumento corrispondente all'utilizzo anche parziale della riserva, al fine di determinare il maggior reddito imponibile così determinato. Per il regime fiscale applicabile ai soci percettori di utili derivanti dalla distribuzione parziale della riserva di rivalutazione iscritta nel bilancio della società, si veda la recente Risposta a interpello n. 332 dell'8 agosto 2019 dell'Agenzia delle Entrate.

²⁹⁸ Circolare 22/03/2002 n. 26/E, cit., par. 3.

²⁹⁹ MONTELEONE M, (a cura di), *Curatore fallimentare*, Assago, 2017.

³⁰⁰ RAGUCCI G., *op. cit.*

³⁰¹ Ancora RAGUCCI G., *op. cit.*

3.4 La cessione e l'assegnazione del credito d'imposta in sede di riparto finale

Uno dei profili problematici inerenti il rapporto tra diritto tributario e il diritto fallimentare è sicuramente quello relativo ai crediti d'imposta risultanti all'attivo del Fallimento che "sopravvivono" alla procedura stessa.

Abbiamo visto che al termine della Procedura, il Curatore è tenuto a predisporre ed inviare telematicamente la dichiarazione "finale" relativa al maxi-periodo concorsuale. Per quanto riguarda l'IVA, la legge non prevede un corrispondente obbligo in capo alla Curatela di predisporre ed inviare la dichiarazione del periodo d'imposta in cui è stata dichiarata la chiusura del Procedimento. In merito l'Amministrazione finanziaria³⁰² è intervenuta a chiarire che il termine dell'attività ai fini IVA non coincide con la data del decreto di chiusura del Fallimento, bensì con il termine delle operazioni di liquidazione. Questo significa che la comunicazione di cessazione di attività e la dichiarazione IVA annuale relativa all'anno in cui detta attività ha termine, possono verificarsi anche antecedentemente alla chiusura del Fallimento. Pur ammettendo comunque che il Curatore provveda alla predisposizione della dichiarazione dell'ultimo periodo d'imposta in corso di Fallimento, se fosse chiesto contestualmente a rimborso il credito eventualmente emergente, i tempi per ottenere le somme relative supererebbero probabilmente il termine della chiusura. La scelta invece di presentare la dichiarazione IVA prima della chiusura del Fallimento per chiedere il rimborso dell'imposta comporterebbe l'effetto pregiudizievole per i creditori di non poter beneficiare della distribuzione dell'imposta calcolata sul compenso del Curatore e di eventuali altri professionisti che dovessero essere pagati successivamente al termine della liquidazione dell'attivo fallimentare³⁰³.

Un altro credito che solitamente si origina in corso di Procedura, è quello delle ritenute d'acconto subite sugli interessi attivi maturati sui depositi delle somme incassate dal Fallimento in base all'art. 26 del D.P.R. 600/1973³⁰⁴.

Tali ritenute potrebbero essere utilizzate nella dichiarazione dei redditi che si riferisce al periodo maxi-fallimentare, in diminuzione dell'imposta dovuta sul reddito imponibile che dovesse eventualmente emergere. Per le imprese *in bonis* lo scomputo di tali ritenute avviene nello stesso periodo d'imposta in cui gli interessi attivi su cui sono state applicate, concorrono al reddito d'impresa. Nel caso intervenga il Fallimento, non si pongono dubbi sul fatto che tutte le ritenute di questo tipo maturate

³⁰² Originariamente nella Circolare ministeriale 28 gennaio 1992, n. 3, richiamata dalla successiva del 22 marzo 2002, n. 26/E.

³⁰³ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, op. cit., p. 139.

³⁰⁴ Intitolato: "Ritenute sugli interessi e sui redditi di capitale."

dall'inizio alla chiusura della Procedura, si debbano ritenere afferenti all'unico periodo d'imposta maxi-fallimentare³⁰⁵.

Nel caso più probabile invece che non emerga materia imponibile dalla dichiarazione finale dei redditi, tale credito potrà essere sia chiesto a rimborso che portato in detrazione al periodo d'imposta successivo.

La dottrina³⁰⁶ negli anni si è interessata dei crediti di natura fiscale maturati e suscettibili di diventare esigibili dopo la cessazione delle funzioni del Curatore ex art. 120 L.F., con la conseguenza di non essere più idonei ad essere riscossi dall'organo della Procedura al fine di essere destinati al soddisfacimento dei diritti dei creditori concorrenti. Non mancano inoltre Autori³⁰⁷ che abbiano sollevato dubbi di incostituzionalità dell'imposizione ai Fallimenti delle ritenute d'acconto, in riferimento all'art. 53 Cost.

Da quanto detto sopra discende che i crediti richiesti a rimborso dal Curatore prima che cessino le sue funzioni di organo della Procedura sarebbero riscossi dal fallito tornato *in bonis*, in aperto contrasto con le finalità tipiche della Procedura fallimentare.

Al fine di evitare che avvenga tale ultima circostanza, la dottrina e la giurisprudenza nel tempo hanno elaborato degli strumenti finalizzati alla riconduzione all'attivo fallimentare dei crediti in parola, per poterli distribuire alla massa dei creditori nel rispetto della *par condicio creditorum*: si tratta principalmente della cessione e dell'attribuzione del credito d'imposta ai creditori in sede di riparto finale.

Il Legislatore ha legittimato il Curatore alla cessione dei crediti, del credito futuro e delle azioni revocatorie concorsuali, in sede di Riforma del diritto fallimentare, riformulando l'art. 106 L.F.³⁰⁸.

³⁰⁵ MARINI G., *Appunti in tema di ritenute sugli interessi attivi accreditati nel corso delle procedure concorsuali*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2000, p. 797.

³⁰⁶ Tra gli altri, AA.VV., *Problematiche fiscali del fallimento e prospettive di riforma*, (a cura di TOSI L.), Padova, 2005; VIOTTO A., *Crediti erariali dei fallimenti: riflessioni alla luce delle recenti evoluzioni giurisprudenziali [nota a Cassazione n. 3903/2004, n. 10349/2003, n. 4225/2004, n. 19169/2003]*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, II, p. 227.

³⁰⁷ MAURO M., in *op. cit.*, a p. 143 fa riferimento a TESAURO F., *In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti e di cessione dei crediti d'imposta*, in AA.VV. *Problematiche fiscali del fallimento e prospettive di riforma*, *op. cit.*, e a MARINI G., *Ancora sulle ritenute operate sugli interessi attivi accreditati nel corso delle procedure concorsuali*, [nota a Cass., 1 luglio 2003, n.10349], in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, II, p.483 ss.

³⁰⁸ Intitolato: "Cessione dei crediti, dei diritti e delle quote, delle azioni, mandato a riscuotere": "Il curatore puo' cedere i crediti, compresi quelli di natura fiscale o futuri, anche se oggetto di contestazione; puo' altresì cedere le azioni revocatorie concorsuali, se i relativi giudizi sono già pendenti. Per la vendita della quota di società a responsabilità limitata si applica l'articolo 2471 del codice civile. In alternativa alla cessione di cui al primo comma, il curatore puo' stipulare contratti di mandato per la riscossione dei crediti."

Il credito riferito alle ritenute d'acconto subite nascerà in futuro, nell'eventualità che dalla dichiarazione presentata dal Curatore per il periodo finale³⁰⁹, risulti un'eccedenza d'imposta trattenuta rispetto a quella dovuta. Le stesse considerazioni si possono fare riguardo al credito IVA, che di solito si forma verso il termine della Procedura, quando tutto l'attivo è già stato liquidato e si procede a pagare i professionisti che hanno coadiuvato l'attività del Curatore, nonché il suo stesso compenso. Anche tale credito, infatti, potrà essere chiesto a rimborso solo a mezzo di presentazione della dichiarazione IVA relativa al periodo in cui è cessata l'attività e quindi il credito è divenuto certo ed esigibile³¹⁰.

Il contratto di cessione di crediti futuri in ambito fallimentare è quello previsto dalla disciplina civilistica. Il perfezionamento di tale contratto avviene per effetto dello scambio del consenso tra le parti contraenti. La sua validità dipende dalla circostanza che, al momento in cui viene concluso, i crediti siano determinati o determinabili³¹¹.

La produzione degli effetti traslativi del contratto si avrà solo quando i crediti verranno a giuridica esistenza: fino a quel momento il contratto avrà solo efficacia obbligatoria³¹².

Nello specifico, il credito IVA viene ad esistenza al momento della presentazione della dichiarazione IVA finale con cui il Curatore ne chiede il rimborso. Lo stesso dicasi per il credito portato da ritenute d'acconto.

Parrebbe che la possibilità di cedere i crediti futuri relativi ad IVA e ritenute, ormai prassi diffusa in ambito fallimentare, sia adatta a risolvere la questione della loro "sopravvivenza" alla Procedura, con il positivo effetto sulla massa dei creditori concorsuali consistente nella ripartizione di dette somme a loro favore.

La dottrina³¹³, pur riconoscendo tale funzione all'istituto, lo ritiene "scarsamente vantaggioso" per i motivi di seguito esposti.

Il primo motivo attiene a una questione economica: il cessionario è solitamente uso a "remunerare" scarsamente i crediti in questione, giacché l'Amministrazione finanziaria è legittimata a sollevare nei

³⁰⁹ MARTELLI M., *Il rimborso delle ritenute d'acconto subite dalle procedure concorsuali*, [nota a Cass. Civ., Sez. V. 14 novembre 2001, n. 14127], in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2 / 2002, p. 323.

³¹⁰ PENTA A., *La liquidazione dell'attivo fallimentare*, in *Il Fallimento*, n. 5/2018, p. 633.

³¹¹ Cass. Civ., Sez. I, 2 agosto 1977, n. 3421: "Nei limiti in cui è consentito all'autonomia negoziale dedurre in contratto la prestazione di cose future (art. 1348 c.c.) è ammissibile la cessione di crediti futuri, sempre che, al momento della conclusione del negozio, sussista già il rapporto giuridico di base, dal quale possano trarre origine i crediti futuri, in modo che questi ultimi siano, fin da quel momento, determinati o determinabili." In www.brocardi.it.

³¹² Cass. Civ., Sez. I, 22 aprile 2003, n. 6422.

³¹³ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, op. cit., p.152.

confronti di tale soggetto, le stesse eccezioni che avrebbe potuto opporre al cedente³¹⁴. Tale ultimo soggetto, infatti, mantiene lo *status* di contribuente e debitore dell'imposta, mentre il cessionario acquista solo la titolarità del credito, al fine di poterne chiedere il pagamento corrispondente all'Erario. Inoltre l'Agenzia delle Entrate, al momento della valutazione della richiesta di rimborso da parte di una Procedura fallimentare, è solita ridurre l'importo rimborsabile ceduto, dei corrispondenti crediti fiscali non soddisfatti in ambito del concorso.

La norma, infatti, nulla dispone in proposito, ma si ritiene che la cessione non possa essere fatta *pro-solvendo*, ma solo *pro-soluto*³¹⁵.

La cessione di credito futuro è resa efficace nei confronti dell'Amministrazione finanziaria con la notifica dell'atto nei suoi confronti; l'Ente potrà comunque chiedere la ripetizione delle somme eventualmente rimborsate indebitamente a seguito di rettifica, stante la persistenza della responsabilità solidale tra cedente e cessionario fino a concorrenza degli importi in questione.

L'ultimo comma dell'art.106 L.F. prevede una modalità alternativa alla cessione dei crediti, sia correnti che futuri: la stipulazione di contratti di mandato per la loro riscossione, coerentemente con la previsione dell'art. 104-ter, che consente alla Curatela di essere autorizzata dal Giudice Delegato alla Procedura di essere coadiuvato da altri professionisti al fine di assolvere le incombenze finalizzate alla realizzazione dell'attivo fallimentare.

Il mandato all'incasso si differenzia dalla cessione del credito, perché, a differenza di quest'ultima, conferisce al mandatario la legittimazione ad incassare il credito in nome e per conto del mandante che mantiene la titolarità del credito. Non produce pertanto effetti traslativi. Il Curatore tuttavia, prima che il credito sia riscosso, avrà sempre la possibilità di cedere il credito oggetto del mandato, al mandatario o ad un terzo³¹⁶.

La possibilità di assegnare crediti d'imposta del fallito non ancora rimborsati, è invece disciplinata dall'art. 117, c. 3 L.F., il quale prevede che il Giudice Delegato possa consentire l'assegnazione ai creditori consenzienti in cambio dei propri crediti debitamente ammessi al passivo fallimentare e nel rispetto degli eventuali diritti di prelazione vantati.

In conseguenza della riformata concezione della liquidazione dell'attivo, prima "*intesa quale trasformazione dei beni in denaro*", e oggi invece ispirata alla "*velocizzazione della chiusura del*

³¹⁴ Cass. Civ., Sez. I, 5 febbraio 1988, n. 1257.

³¹⁵ PENTA A., *La liquidazione dell'attivo fallimentare*, in *Il Fallimento*, n. 5/2018, p. 633.

³¹⁶ Cass. Civ., Sez. III, 26 marzo 2003, n. 19054.

Fallimento” è oggi ammissibile anche l’assegnazione di crediti futuri ai creditori, in sede di riparto finale.

Secondo la dottrina³¹⁷ tuttavia, tale previsione non sarebbe idonea a realizzare il risultato anzidetto, perché il credito da assegnare dovrebbe necessariamente essere di importo inferiore rispetto a quello insinuato e ammesso al passivo dal creditore potenziale assegnatario, al massimo di identico ammontare. L’Amministrazione finanziaria poi, in seguito all’intervenuto Fallimento, non sarebbe più vincolata dalla disciplina della compensazione in corso di Procedura portata dall’art. 56 L.F. e ben potrebbe opporre al creditore cessionario, la compensazione del credito da questi ricevuto in assegnazione, con i crediti che la stessa dovesse continuare a vantare nei confronti dell’imprenditore già fallito, pur limitatamente alle somme rimaste insoddisfatte in base alle regole del concorso.

Per tali motivi l’ipotesi che il creditore concorsuale acconsenta ad accettare l’assegnazione di crediti futuri al posto del pagamento in sede di riparto, pare assai remota.

3.5 Gli adempimenti finali ai fini IVA, crediti, rimborsi e note di variazione ex art. 26 D.P.R. 633/1972

Abbiamo già avuto modo di considerare i contenuti della C.M. n. 3/1992, in riferimento alla possibilità ivi prevista di cancellare la partita IVA, trasmettere la dichiarazione di variazione richiesta dall’art. 35 del D.P.R. 633/1972 ed esporre l’eventuale credito IVA formatosi in Procedura, nella dichiarazione finale relativa all’anno solare nel corso del quale è intervenuto il decreto di chiusura del Fallimento, a condizione che non sussistano più operazioni rilevanti ai fini di IVA da compiere.

Abbiamo anche già accennato alla situazione di “stallo”³¹⁸ che si verrebbe a creare se non fosse possibile chiedere a rimborso anticipatamente l’IVA e le ritenute subite sugli interessi attivi del conto corrente intestato alla Procedura, rispetto alla chiusura del Fallimento, tramite lo strumento della cessione di crediti futuri, previsto e disciplinato dall’art. 106 L.F.

La dichiarazione di cessazione di attività prevista dall’art. 35 citato pertanto si potrà presentare quando siano state ultimate tutte le operazioni rilevanti ai fini IVA, pure in presenza di eventuali ulteriori rapporti creditori o debitori.

³¹⁷ MAURO M., *Imposizione fiscale e fallimento*, op. cit., p. 157.

³¹⁸ DOMINICI C., *Gli adempimenti fiscali del curatore fallimentare*, in *Azienda & Fisco*, n. 9/2006, p. 13.

La risoluzione dell’Agenzia delle Entrate, n. 103/E/2002, aveva già precisato che il Curatore potesse chiedere a rimborso la minore IVA del triennio, ai sensi di quanto previsto al c. 4, dell’art. 30 del D.P.R. 633/1972; l’eventuale ulteriore residuo credito IVA che si dovesse originare successivamente, potrà essere richiesto a rimborso una volta chiusa la partita IVA anche anticipatamente rispetto alla chiusura della Procedura.

Come accennato in precedenza inoltre, l’Amministrazione finanziaria non consente la possibilità di chiedere a rimborso l’eventuale credito risultante dal Modello IVA 74-bis, che ha lo scopo di “fotografare” la situazione dell’impresa alla data di dichiarazione di fallimento e di permettere all’Erario di insinuare l’eventuale proprio credito al passivo fallimentare³¹⁹. Diversamente il credito IVA potrà essere riportato nelle successive dichiarazioni, usato in detrazione del debito IVA o infine chiesto a rimborso.

In totale contrapposizione con l’orientamento dell’Amministrazione finanziaria, si è sempre espressa la Suprema Corte³²⁰, affermando che il Modello IVA 74-bis sia equiparabile non alle denunce periodiche IVA, ma alla dichiarazione IVA finale presentata per cessazione dell’attività.

L’indirizzo rimasto invariato nel tempo, si basa sui seguenti assunti:

- la dichiarazione di fallimento equivale alla cessazione dell’attività, di conseguenza quest’ultimo è il momento in cui sorge il diritto di richiedere a rimborso l’IVA ex art. 30 del D.P.R. 633/1972;
- la dichiarazione IVA ex art. 74-bis è equiparabile alla dichiarazione annuale;
- il credito d’imposta risultante alla data del fallimento non dovrebbe essere detratto dalle successive liquidazioni in quanto questo *modus operandi* configurerebbe un illecito³²¹,

³¹⁹ Risoluzione ministeriale 12 luglio 1995, n. 181/E.

³²⁰ Tra le altre, Cass. Civ., Sez. V, 4 marzo 2015, n. 4316.

³²¹ Vedasi la recente Cass. Civ., Sez. V, 1 febbraio 2019, n. 3096, in cui la Suprema Corte ha confermato la legittimità del parziale diniego opposto dall’Agenzia delle Entrate alla richiesta di rimborso dell’IVA presentata dal Curatore di un Fallimento, basato sulla contestazione di illegittima compensazione del credito IVA originatosi prima della dichiarazione di fallimento, con il debito contratto nel corso della Procedura.

Le considerazioni della Suprema Corte prendono le mosse dal principio secondo cui “*In materia tributaria la compensazione è ammessa, in deroga alle comuni disposizioni civilistiche, soltanto nei casi espressamente previsti, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, di riscossione e di rimborso ed ogni deduzione è regolata da specifiche, inderogabili norme di legge*”.

La Corte continua riepilogando gli adempimenti dichiarativi iniziali ai fini IVA in caso di Fallimento, che consistono nella presentazione di:

- una dichiarazione relativa alle operazioni effettuate dall’imprenditore fallito dal 1° gennaio fino alla data del fallimento (il c.d. Modello 74-bis);
- una dichiarazione riferita alle operazioni imponibili compiute successivamente alla dichiarazione di fallimento.

raccomandandosi di attenersi a tale ultima indicazione in quanto, nel caso la Curatela non ponesse successivamente in essere operazioni rilevanti ai fini dell'IVA, non potrebbe più recuperare tale credito³²².

La dottrina³²³ ha criticato tale impostazione con gli argomenti già esposti nei precedenti paragrafi. Preso atto dell'esistenza di tali diversi orientamenti in giurisprudenza, nella prassi e in dottrina, sarebbe opportuno che il Legislatore intervenisse a fare chiarezza in merito³²⁴.

C'è comunque da tener conto che spesso il credito IVA che viene chiesto a rimborso al termine della Procedura, è formato in parte da credito generatosi ante Fallimento e ricondotto alla Procedura in base ai tipici meccanismi di riporto in avanti dell'imposta.

Nel richiedere pertanto tali somme a rimborso, è opportuno che il Curatore verifichi preventivamente che sussista adeguata documentazione a supporto (dichiarazioni presentate nei termini, registri Iva tenuti regolarmente ecc.). A tal fine risulta utile attivare lo strumento del cassetto fiscale³²⁵ dell'impresa fallita³²⁶, in modo da prepararsi a fornire agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, la documentazione necessaria alle verifiche istruttorie propedeutiche all'erogazione del rimborso.

L'eventuale credito IVA emergente dalla prima è vantato dal fallito: come tale, ai sensi dell'art. 56 L.F. il Curatore può compensarlo solo con debiti tributari anteriori al fallimento emersi in sede di verifica dello stato passivo, non con debiti della massa contratti dall'amministrazione fallimentare.

La Suprema Corte nella Sentenza in esame ha pertanto affermato che *“la compensazione è stata illegittimamente operata dal curatore e, stante il principio sopra richiamato supra 3.1), non ha determinato l'estinzione del credito IVA dell'amministrazione finanziaria”*.

³²² Cass. Civ., sez. I, 10 dicembre 1992, n. 13091: *“La disposizione di cui al comma 3 dell'art. 30 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n.633, secondo la quale i contribuenti, che non hanno effettuato operazioni imponibili nell'anno cui il credito I.V.A. si riferisce, non possono optare per il rimborso, ma devono computare il credito in detrazione nell'anno successivo, riguarda esclusivamente le imprese in piena attività e non esclude perciò il diritto delle imprese, che hanno cessato l'attività o che sono fallite, di ricorrere all'istituto del rimborso per il recupero dei loro crediti d'imposta, non avendo queste la possibilità di recuperare l'imposta assolta su acquisti ed importazioni nel corso delle future operazioni imponibili.”*

³²³ Tra gli altri, MICCINESI M., *op. cit.*, p. 38.

³²⁴ CECCHERINI E., *La Suprema corte interpreta il diritto tributario in materia concorsuale*, in *Il Diritto Fallimentare e delle Società Commerciali*, n. 1/2005, p. 58.

³²⁵ Per “cassetto fiscale” si intende il servizio messo a disposizione dell'Amministrazione finanziaria al contribuente, che permette a quest'ultimo di accedere a tutte le proprie informazioni fiscali (dati anagrafici, delle dichiarazioni fiscali, dei versamenti effettuati, di eventuali rimborsi richiesti ecc.). La consultazione può essere anche delegata ad un massimo di due intermediari abilitati in tal senso.

³²⁶ E' comunque bene ricordare che la giurisprudenza di legittimità, esaminata anche da DENARO M., in *Le risultanze del “cassetto fiscale” non provano l'avvenuta presentazione della dichiarazione dei redditi*, [nota a Cass. Civ., Sez. V, del 20 marzo 2018, n. 24435], in *Il fisco*, n. 42/2018, p. 4071, abbia sancito che *“Nell'ambito dell'attività di accertamento, il contribuente deve attenersi, ai fini della dimostrazione della corretta e tempestiva trasmissione della dichiarazione fiscale, alle modalità previste dall'art. 3, comma 10 del D.P.R. 322/1988. Deve ritenersi omessa, quindi, la dichiarazione la cui prova della relativa presentazione consista nelle sole risultanze telematiche del c.d. cassetto fiscale, trattandosi, quest'ultimo, di un mezzo probatorio non espressamente previsto dalla legge.*

Le modalità di richiesta dei rimborsi previsti all'art. 30 del D.P.R. 633/1972, sono specificate all'art. 38-bis³²⁷ dello stesso decreto. Questa ultima disposizione prevede che i rimborsi richiesti sulla base della presentazione della dichiarazione annuale IVA siano eseguiti entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione. Se il rimborso non avviene entro tale termine, a partire dal novantesimo giorno dalla richiesta, l'Agenzia delle Entrate riconoscerà al contribuente un interesse del 2 per cento in ragione d'anno. Se tuttavia il richiedente il rimborso dovesse tardare per più di quindici giorni la consegna dei documenti richiesti dall'Erario al fine della valutazione della richiesta, questo periodo non verrà computato al fine del calcolo dei novanta giorni.

Ai fini di agevolare la richiesta di rimborso nell'ambito delle Procedure concorsuali, e non gravare queste ultime di ulteriori oneri, il Legislatore³²⁸ ha esonerato il Curatore dall'obbligo di presentazione dell'idonea garanzia bancaria o assicurativa, gravante invece sui contribuenti *in bonis* che chiedano a rimborso un importo superiore ad euro 30.000,00³²⁹. L'esonero opera qualora *“i rimborsi [...] non ancora liquidati alla data di dichiarazione di fallimento [...] e i rimborsi successivi sono eseguiti [...] per un ammontare non superiore ad € 258.228,45”*. Con riferimento a tale limite, la C.M. n. 54/E/2002 chiarisce che lo stesso *“va riferito a tutti i rimborsi IVA erogati nel corso della procedura concorsuale e non ai singoli periodi d'imposta”*.

In sede di controllo delle richieste di rimborso pervenute, gli uffici preposti dell'Agenzia delle Entrate verificano anche la presenza di eventuali carichi pendenti iscritti o iscrivibili a ruolo, riferiti a periodi antecedenti al fallimento, e provvedono a determinare l'esatta genesi del credito oggetto di rimborso. Se dall'istruttoria emerge la sussistenza delle pendenze anzidette, l'Amministrazione finanziaria è solita eccepire la compensazione con il credito vantato dalla stessa nei confronti del fallito, pur se non ricompreso nello stato passivo fallimentare in quanto non insinuato. Ma la stessa Amministrazione, con la Risoluzione n. 279/E/2002, ha affermato che ciò può avvenire solamente se i reciproci crediti siano maturati antecedentemente al fallimento: essa non potrebbe operare pertanto tra un credito sorto in capo alla massa in corso di Procedura (a meno che i predetti crediti Iva non derivino dal

³²⁷ Come da ultimo modificato dall'art. 7-quater del D.L. 193/2016 in vigore dal 03/12/2016.

³²⁸ Art. 74- bis, c. 3 D.P.R. 633/1972.

³²⁹ In riferimento ai rimborsi del credito IVA di importo superiore a 30.000 euro, richiesti dai soggetti *in bonis*, è tuttavia necessario distinguere se sono presentati da soggetti a rischio o non a rischio. I primi (ad esempio soggetti che hanno iniziato l'attività d'impresa da meno di due anni, o che nei due anni precedenti abbiano ricevuto avvisi di accertamento di determinate entità, che presentano la dichiarazione IVA priva del visto di conformità o delle attestazioni previste per legge e i soggetti che cessano l'attività), devono prestare apposita garanzia della durata di tre anni dall'erogazione, avente determinate caratteristiche. I secondi invece saranno esonerati dalla presentazione della garanzia se la dichiarazione sarà munita di visto di conformità e corredata di dichiarazione sostitutiva di atto notorio che attesti la sussistenza di determinati requisiti riguardanti la solidità patrimoniale, la continuità aziendale e la regolarità dei versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali.

trascinamento di crediti maturati in data precedente l'apertura della procedura concorsuale³³⁰) e un credito dell'erario portato da carichi pendenti ante fallimento, in quanto riferiti a soggetti diversi e originatisi in tempi diversi (in riferimento allo spartiacque consistente nella data di dichiarazione del Fallimento)³³¹. La stessa giurisprudenza è conforme a tale orientamento: l'Amministrazione potrà pertanto legittimamente chiedere la compensazione dei debiti del fallito solo fino a concorrenza del credito emergente dalla dichiarazione IVA *ex art. 74-bis*³³².

Una questione importante in materia di IVA nella fase di chiusura della Procedura, è quella relativa alla possibilità per il creditore dell'impresa fallita, di "recuperare", tramite l'emissione di una nota di variazione, l'imposta non riscossa dal debitore in conseguenza del mancato pagamento totale o parziale del corrispettivo pattuito.

Il D.L. 50/2017 aveva introdotto nell'art. 19, c. 1 del D.P.R. 633/1972 la previsione in base alla quale il termine entro il quale era possibile esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA sulle fatture d'acquisto fosse ridotto all'anno entro cui tale diritto fosse sorto³³³.

Con la C.M. n. 1/E/2018 l'Amministrazione finanziaria, proprio in riferimento a tale modifica normativa, interveniva precisando che la ricezione della fattura da parte del cessionario/committente debba essere considerata quale elemento necessario ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione. Tale interpretazione ha così ampliato il tempo a disposizione dell'acquirente utile a portare in detrazione l'IVA esposta nella fattura di acquisto.

Lo stesso non si può affermare in materia di emissione delle note di variazione IVA in diminuzione, che possono essere emesse da parte del cedente/prestatore entro termini diversi a seconda del motivo che ne giustifica l'emissione.

³³⁰ DOMINICI C., *Gli adempimenti fiscali del curatore fallimentare*, in *Azienda & Fisco*, n. 9/2006, p. 13.

³³¹ BERSANI G., *I rimborsi tributari nell'ambito del fallimento fra compensazione e "trascinamento"*, in *Il fisco*, n.4/2012 - parte 1, p. 539.

³³² Tra le più recenti, vedi Cass. Civ., sez. V, 29 maggio 2019, n. 14620, la cui massima recita: "*In materia tributaria è ammissibile la compensazione, ex art. 56 della l. fall., del credito IVA chiesto a rimborso dal fallito con i debiti erariali, sorti anteriormente alla dichiarazione di fallimento, anche quando il controcredito del fallito divenga liquido od esigibile successivamente, non determinandosi violazione del principio di neutralità dell'imposta poiché la posizione IVA maturata in epoca precedente la dichiarazione di fallimento è differente da quella successiva, ponendosi la coincidenza della partita IVA per le operazioni prefallimentari e postfallimentari come circostanza meramente occasionale, che non muta l'autonomia giuridica delle operazioni facenti capo al fallito, di cui il curatore è avente causa e amministratore del patrimonio, e quelle riferibili alla massa dei creditori, nel cui interesse opera il curatore stesso, quale gestore del patrimonio altrui, con conseguente necessità di redazione, ai sensi dell'art. 74-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, di due distinte dichiarazioni IVA, aventi ad oggetto le operazioni effettuate dal fallito anteriormente e successivamente al fallimento.*"

³³³ Prima dell'entrata in vigore del D.L. 50/2017, il diritto alla detrazione poteva essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui fosse verificato il presupposto per la variazione in diminuzione.

La norma di riferimento per tali fattispecie è l'art. 26 del D.P.R. 633/1972, che disciplina l'eventualità in cui, dopo la registrazione di una fattura avente ad oggetto un'operazione rilevante ai fini IVA, quest'ultima venga meno parzialmente o totalmente, o se ne riduca l'ammontare imponibile. Il diritto all'emissione della nota di variazione in riferimento a tale ipotesi, è assoggettato a diversi limiti temporali a seconda del presupposto che ha generato le modifiche sopra menzionate. Nello specifico:

- in caso di “*dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali [...], il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25*”. La nota di variazione in tali casi quindi può essere emessa senza limiti temporali;
- qualora gli eventi indicati al primo punto si verificano a causa di un sopravvenuto accordo fra le parti, la nota di variazione potrà essere emessa solamente entro un anno dall'effettuazione dell'originaria operazione imponibile.

Quanto all'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA relativa, esso è invece soggetto alle previsioni dell'art. 19 del D.P.R. 633/1972: quindi l'emittente della fattura originaria, successivamente rettificata dalla nota di variazione, potrà detrarre l'IVA indicata nel documento, al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per la sua emissione.

Nel caso che qui interessa, cioè l'emissione di una nota di accredito da parte di un creditore fallimentare ammesso al passivo ma rimasto insoddisfatto totalmente o parzialmente in sede di riparto finale, proprio per poter “recuperare” l'IVA a suo tempo versata e non ricevuta in pagamento dal Fallimento, la detrazione dell'IVA esposta nella nota di accredito potrà avvenire soltanto entro la data di presentazione della dichiarazione IVA annuale riferita al periodo d'imposta nel quale è stata dichiarata l'esecutività del piano di riparto finale o è intervenuta la chiusura della Procedura senza piano di riparto³³⁴, in quanto per l'Amministrazione finanziaria solo il verificarsi di tali situazioni giustificerebbe il cedente/prestatore a emettere la nota di variazione.

³³⁴ L'Agenzia delle Entrate lo ha ribadito anche recentemente con la Risposta a interpello n. 438/E/2019, affermando che “la condizione di infruttuosità della procedura concorsuale si realizza alla scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto finale o, in assenza, alla scadenza del termine per opporre reclamo contro il decreto di chiusura del fallimento.”; per gli interventi precedenti dello stesso tenore, ANDREANI G., TUBELLI A., in *Variazioni in diminuzione IVA nella crisi d'impresa*, in *Il fisco*, n. 27/2019, p. 2628, fanno riferimento a: ROSSETTI D.A., *Note di credito IVA in attesa di restyling*, in *Il fisco*, n. 20/2019, p. 1942; GIULIANI G., CENTORE P., *Aritmia della rilevanza delle variazioni IVA*, in *Corr. Trib.*, n. 4/2019, p. 338; ANDREANI G., PROVAGGI G., *Gli impatti della nota di credito emessa nel caso*

Perciò, nonostante l’Agenzia delle Entrate, con la Circolare 1/E/2018, abbia ampliato il termine per l’esercizio della detrazione dell’IVA sulle fatture di acquisto, tale documento di prassi non ha influenza sulle note di accredito emesse anche in occasione delle Procedure concorsuali, perché esse sono slegate dall’elemento oggettivo della ricezione del documento.

Sia con riguardo al presupposto per l’emissione della nota di accredito, che in riferimento agli effetti sul destinatario del documento, l’Amministrazione finanziaria ha fornito nel tempo numerose risposte ad istanze di interpello. L’Ente non ha mutato indirizzo da tempo risalente³³⁵ riguardo il “*momento in cui il cedente/prestatore acquisisce il diritto di rettificare in diminuzione l’operazione e recuperare l’imposta non incassata*”, sopra indicato. L’opinione dell’Ente tuttavia non appare coerente con le indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia UE³³⁶: per questo motivo l’Associazione Italiana dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili ha sottoposto alla Commissione europea la questione della incompatibilità della prassi dell’Agenzia delle Entrate con il diritto Comunitario pubblicando la denuncia n. 13 del 6 maggio 2019, in cui propone la modifica dell’art. 26 del D.P.R. 633/1972.³³⁷

L’art. 90, par. 2 e l’art. 185 della Direttiva 2006/112/CE infatti consentono al Legislatore nazionale di non ricomprendere il mancato pagamento del prezzo tra i presupposti che legittimano il cedente/prestatore ad effettuare la rettifica in diminuzione e specularmente obbligano il cessionario/committente a rettificare la detrazione³³⁸.

di procedura concorsuale, in *Il fisco*, n. 21/2018, p. 1623; ROSSI B., BANCALARI M., *Il recupero dell’IVA in caso di mancato pagamento*, in *Il fisco*, n. 15/2018, p. 1419.

³³⁵ Dalla circolare del 17 aprile 2000, n. 77/E, alla Risposta a interpello, n. 438 del 28/10/2019.

³³⁶ CENTORE P., in *La soluzione (parziale del rimborso dell’IVA nei fallimenti, [nota a Corte Giustizia Unione Europea Sez. I 23-11-2017 n. 246]*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2018, p. 1278, esamina compiutamente il mancato coordinamento tra la normativa europea e diritto interno in materia: “*Il caso Di Maura presso la Corte di Giustizia UE inserisce o, meglio, reintroduce nel tessuto normativo interno il principio di recupero dell’imposta non assolta (definitivamente) dal soggetto debitore assoggettato a procedura concorsuale, per evitare che il fornitore, in quanto operatore economico, resti inciso dal prelievo, ove la rivalsa risulti, appunto definitivamente, infruttuosa. Questo risultato deve essere garantito sia nella fisiologia del sistema, nel caso di ordinaria traslazione dell’operazione imponibile nei confronti del cliente, sia nella sua patologia, quando la traslazione si inceppi, a causa del mancato pagamento del corrispettivo dovuto sull’operazione, semplicemente perché l’operatore economico, in quanto collettore dell’iva, non può essere considerato alla stregua del consumatore finale. Rimane sullo sfondo, in quanto non affrontato dal giudice dell’Unione, la definizione dell’evento che rende possibile il recupero dell’imposta non assolta dal soggetto rivalso, indipendentemente dal tempo trascorso.*”

³³⁷ La denuncia n. 13 del 6 maggio 2019 dell’AIDCEC ha per oggetto l’incompatibilità sia della legislazione che della prassi interna, rispetto alla normativa Comunitaria in materia di rettifica dell’IVA in conseguenza del totale o parziale mancato pagamento del corrispettivo. L’AIDCEC ritiene che tale incompatibilità possa esser superata solo esortando il Legislatore nazionale a modificare l’art. 26 del D.P.R. 633/1972 in modo da rendere tempestivo l’esercizio del diritto alla rettifica e il conseguente recupero dell’imposta assolta nei confronti dell’Erario, ma non incassata dal prestatore/cedente.

³³⁸ Infatti nel testo iniziale dell’art. 26 il mancato pagamento non legittimava l’emissione della nota di accredito. E’ stato il D.L. 669/1996, conv. in L. 30/1997 ad aggiungere tale fattispecie.

Il Legislatore nazionale considera la sopravvenuta Procedura concorsuale come un caso di mancato pagamento del prezzo. La riduzione del credito in tale circostanza per la Corte di Giustizia UE³³⁹ invece rappresenta un “*mutamento degli elementi presi in considerazione per determinare l’importo delle detrazioni (e non un’ipotesi di non pagamento)*”, in quanto il cessionario/committente mantiene la qualifica di debitore del nuovo importo rideterminato in occasione della Procedura, ma il creditore non potrà più ottenere la parte di credito vantato nei suoi confronti rimasta insoddisfatta³⁴⁰.

Non si tratta quindi in questi casi di “mancato pagamento del prezzo di una fattura” e di conseguenza non dovrebbe operare la deroga concessa dal paragrafo 2 dell’art. 90 della Direttiva 2006/112/CE: gli Stati membri non possono perciò “*non riconoscere al creditore il diritto di vedersi restituita (mediante la rettifica in diminuzione dell’operazione) l’imposta non versatagli dal debitore*”; essi non potrebbero neppure “*impedirne il concreto esercizio attraverso l’imposizione di irragionevoli vincoli e condizioni*”, quali ad esempio la necessità di attendere la definitiva chiusura del Fallimento affinché si realizzi la certezza della perdita³⁴¹.

Specularmente, in questi casi gli Stati membri non potrebbero non imporre al debitore di rettificare la detrazione a suo tempo operata, perché non potrebbe operare la deroga di cui all’art. 185 par. 2 della Direttiva citata³⁴².

La deroga prevista dal par. 2 dell’art. 90 della Direttiva citata, negli intendimenti della Corte di Giustizia UE, è stata concessa agli Stati membri per il periodo in cui lo stato di insolvenza non sia ancora stato accertato: dopo tale verifica, una volta realizzatasi questa condizione con certezza, la citata facoltà di deroga non potrebbe più operare, e il Legislatore nazionale dovrebbe concedere la facoltà di rettificare l’IVA al cedente/prestatore che sia stato pagato parzialmente o per nulla, altrimenti ne risulterebbe violato il principio di neutralità, che imporrebbe che la base imponibile IVA corrispondesse con il corrispettivo realmente incassato dal soggetto passivo. Di conseguenza l’Erario non può riscuotere un’imposta superiore a quella ricevuta in pagamento da quest’ultimo.

La normativa in materia ai fini IVA infine, è da considerarsi incoerente con quanto prevede la stessa Amministrazione finanziaria ai fini delle imposte sul reddito: nel caso in cui il debitore sia coinvolto in una Procedura concorsuale infatti la perdita del credito diventa automaticamente definitiva in quanto

³³⁹ Corte di Giustizia UE, 22 febbraio 2018, causa C-396/16.

³⁴⁰ ANDREANI G., TUBELLI A., in *Variazioni in diminuzione IVA nella crisi d’impresa*, in *Il fisco*, n. 27/2019.

³⁴¹ Corte di Giustizia UE, 23 novembre 2017, causa C-246/16.

³⁴² L’Agenzia delle entrate, aveva già precisato con la Risoluzione 12 ottobre 2001, n. 155/E che dalla registrazione della nota di accredito emessa dal cedente/prestatore non sarebbe comunque emerso nessun debito per l’IVA esposta nel documento, stante la definitività del piano di riparto finale dell’attivo fallimentare e che la registrazione pertanto sarebbe valsa solamente ai fini dell’eventuale versamento da parte dell’impresa fallita, una volta eventualmente ritornata *in bonis*.

l'accertamento giudiziale o amministrativo dello stato d'insolvenza del debitore configura la sussistenza degli elementi certi e precisi richiesti dalla norma sulla deducibilità di tale perdita³⁴³.

In base a tutto quanto detto sopra, appare evidente come la posizione dell'Agenzia delle Entrate contrasti con i principi Comunitari esposti, e che un intervento dirimente da parte del Legislatore risulti opportuno³⁴⁴.

Dal punto di vista della Curatela, la materia è stata chiaramente esaminata dalla R.M. n. 155/2001.

Inizialmente il trattamento delle note di accredito emesse dai creditori concorsuali rimasti insoddisfatti in sede di riparto finale, è stato oggetto della R.M. n. 77/2000. Tale documento di prassi, dopo aver precisato che il presupposto per l'esercizio della facoltà di emettere la nota di variazione da parte del creditore corrisponde al verificarsi dell'infruttuosità della Procedura³⁴⁵, afferma che *“mentre la variazione in diminuzione costituisce esercizio di una facoltà per il cedente o prestatore del servizio, tuttavia, una volta che questi abbia esercitato tale diritto, provvedendo alla rettifica, con l'emissione della nota di variazione, sorge in capo alla controparte (curatore, commissario liquidatore, esecutato ecc.) l'obbligo di provvedere alla registrazione della variazione in aumento nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi.”*

La successiva R.M. n. 155/E/2001, in riferimento a tale ultimo obbligo, ha precisato che il credito erariale sorto per l'importo corrispondente all'IVA esposta nella nota di variazione non deve essere incluso nel piano di riparto finale, in quanto già definitivo e non comporta il sorgere di un debito in capo alla Procedura. La registrazione del documento da parte del Curatore ha l'unico scopo di evidenziare il credito *“eventualmente esigibile nei confronti del fallito tornato in bonis”*.

Non sono previsti ulteriori adempimenti fiscali in capo al Curatore: la nota di variazione è riferita a operazioni che non sono state poste in essere dall'ufficio fallimentare, la Curatela quindi non ne dovrà tenere conto in sede di predisposizione delle relative dichiarazioni.

Si segnala infine la risposta a interpello n. 954-789/2017 DRE Lombardia, in cui l'Amministrazione finanziaria, richiamando la C.M. n. 77/2000 e adattandone il contenuto alla fattispecie di chiusura del Fallimento in presenza di liti pendenti, ha dichiarato che *“Applicando tali principi alla nuova fattispecie disciplinata dall'articolo 118 L.F., se ne trae che le note di variazione ex articolo 26, comma*

³⁴³ Art. 101, c. 5 TUIR.

³⁴⁴ ANDREANI G., TUBELLI A., *Variazioni in diminuzione IVA nella crisi d'impresa, op. cit.*

³⁴⁵ Da intendersi coincidente con la scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto se c'è stato; in caso contrario alla scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del Fallimento.

2, del D.P.R. n. 633 del 1972 potranno essere emesse, in linea generale, solo al termine dei giudizi pendenti, a seguito dell'esecutività dell'eventuale piano supplementare di riparto (momento in cui si avrà certezza delle somme definitivamente distribuite ai creditori)".

CONCLUSIONI

Come anticipato in introduzione, il D. Lgs. 14/2019 ha dato attuazione al nuovo codice della crisi e dell'insolvenza, in conformità a quanto previsto della Legge delega 155/2017, che sostituirà completamente le previsioni della Legge Fallimentare di cui attualmente al R.D. 267/1942.

Questo nuovo corpo normativo disciplinerà al proprio interno le Procedure concorsuali finalizzate alla soluzione della crisi o dell'insolvenza dell'imprenditore anche non commerciale e del debitore "civile" sovraindebitato. La finalità del nuovo Codice persegue l'obiettivo di prevenire la crisi, per la cui realizzazione il Legislatore ha individuato degli strumenti di allerta *ad hoc* che dovrebbero consentire di anticipare l'emersione dello stato di crisi, in modo da riuscire a farvi fronte in tempi più rapidi.

L'intento è quello di non cercare l'espulsione delle imprese insolventi dal mercato nel tempo più breve possibile, ma di "intercettare" e affrontare i primi segnali di crisi, in modo che la situazione non sfoci nell'insolvenza, consentendo all'imprenditore una "seconda possibilità", per quanto possibile.

In armonia con le finalità sopra descritte, sono state espunte dal CCI le espressioni "Fallimento" e "fallito", rispettivamente sostituite con "Liquidazione giudiziale" e "debitore".

Il CCI ha anche novellato il Codice Civile, in conformità ai principi e criteri direttivi previsti all'art. 14 della Legge delega; alcune modifiche sono entrate in vigore fin dal 16 marzo 2019, mentre per tutte le rimanenti il comma 1 dell'art. 389 del CCI, prevede che "*Il presente decreto entra in vigore decorsi diciotto mesi dalla data della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale*", perciò il 14 agosto 2020.

Per quanto attiene alla materia oggetto del presente lavoro, il CCI ha specificato il ruolo dei crediti tributari nell'ambito della valutazione della situazione di difficoltà del debitore, nonché del loro trattamento all'interno dei diversi strumenti di gestione della crisi.

La dottrina ha tuttavia dovuto prendere atto della mancata inclusione all'interno del CCI di una disciplina o di previsioni che potessero attuare concrete misure e prospettive di raccordo fra l'ambito concorsuale e quello tributario. Il Legislatore avrebbe infatti potuto fare tesoro delle questioni che negli anni hanno alimentato dibattiti in dottrina e dubbi tra gli operatori, evidenziati nel corso del presente lavoro, e cogliere l'occasione per riunire le disposizioni che oggi si trovano in diversi testi normativi, dando corpo a uno specifico titolo del CCI dedicato solo alla normativa tributaria in ambito di crisi d'impresa e insolvenza.

Tale auspicio potrebbe tuttavia non essere ancora del tutto disatteso, in considerazione di quanto previsto dalla L. 20/2019, che ha delegato al Governo il compito di adottare “*disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi adottati in attuazione della delega per la riforma delle discipline della crisi di impresa e dell’insolvenza, [...] entro due anni dalla data di entrata in vigore dell’ultimo di tali decreti legislativi (...) e nel rispetto dei principi e criteri direttivi da essa fissati*”, anche al fine di recepire la dir. 2019/1023/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 20 giugno 2019 (c.d. Direttiva insolvency).

BIBLIOGRAFIA

AA.VV., *Problematiche fiscali del fallimento e prospettive di riforma*, (a cura di TOSI L.), Padova, 2005

AA.VV., *Diritto commerciale*, Bologna, 1993.

ACIERNO R., CINIERI S., *Aspetti fiscali della riforma fallimentare*, Milano, 2006

AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2016

ANDREANI G., FERRANTI G., MIELE L., RAVAZZIN C., *Fiscalità della crisi d'impresa*, Milano, 2014

ANDREANI G., TUBELLI A., *Variazioni in diminuzione IVA nella crisi d'impresa*, in *Il fisco*, n. 27/2019, p. 2628

ANNI G., *Mancanza nel Curatore della qualità di sostituto d'imposta*, [nota a Cassazione Civile Sez. I Sentenza 13-01-1996 n. 237], in *Il Fallimento*, n. 5/1996, p. 483

AQUILANTI F., *Determinazione del reddito d'impresa nell'ipotesi di chiusura anticipata del Fallimento*, in *Diritto e pratica tributaria* n. 6/2017, pp.2411-2431

BASILAVECCHIA M., *Dall'esercizio dell'impresa alla gestione fallimentare*, in *Corriere Tributario*, 29 / 2010, p. 2347

BASILAVECCHIA M., *Gli adempimenti tributari e la gestione dei crediti d'imposta*", in DIDONE A., *Le riforme della legge fallimentare*, Torino, 2009, p. 2011 ss

BERSANI G., *I rimborsi tributari nell'ambito del fallimento fra compensazione e "trascinamento"*, in *Il fisco*, n.4/2012 - parte 1, p. 539

BRIGHENTI F., *Tributi e Fallimento dopo il decreto Bersani-Visco*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2006, 20, pp. 1605-1607

BRIGHENTI F., *Il Curatore fallimentare e i redditi sfuggiti a tassazione*, in *Bollettino Tributario*, n. 22/1994, p. 1727.

CAMPOBASSO G.F., *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2004

CARRIROLO F., *Gli effetti fiscali del fallimento*, in *PMI*, n. 5/2016, p. 5

CECCHERINI E., *La Suprema corte interpreta il diritto tributario in materia concorsuale*, in *Il Diritto Fallimentare e delle Società Commerciali*, n. 1/2005, p. 58.

CENTORE P., *Aritmia della rilevanza delle variazioni IVA*, in *Corriere Tributario*, n. 4/2019, p. 338.

CENTORE P., (a cura di), *Codice IVA nazionale e comunitaria*, Milano, 2015

CENTORE P., *La soluzione (parziale) del rimborso IVA nei fallimenti*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 3/2008, pp.1283-1297

CEPPELLINI P. LUGANO R., *Testo unico delle imposte sui redditi – disciplina fiscale del reddito delle persone fisiche e delle società*, Milano, 2016

CINIERI S., *Adempimenti fiscali nel Fallimento, corso n. 16 in Pratica fiscale e Professionale*, n. 46/2010, p. 5 – Allegato “I Corsi”

COSTANTINI M., *Nella fase finale del fallimento, ovvero in caso di revoca o riapertura*, in GHIA, L., - PICCININNI, C., - SEVERINI, F. -, diretto da, in *Trattato delle procedure concorsuali*, VI, Torino, 2012

DAMI F., *Codice della crisi d'impresa: una svolta (o un'occasione mancata) per i profili fiscali?*, in *L'Editoriale di Filippo Dami*, www.ipsoa.it, 16 Marzo 2019

DE SANTIS F., in *La chiusura della liquidazione giudiziale ed i giudizi pendenti*, in *Il Fallimento*, n.10/2019, p. 1236

DEL FEDERICO L., *I crediti tributari nell'accertamento del passivo fallimentare*, in *Rassegna tributaria*, 2015, 1, pp. 11-46

DEL FEDERICO L., *L'acquisizione dei crediti tributari all'attivo fallimentare*, in *Rivista di diritto tributario*, 2013, 2, pp. 113-156

DEOTTO D., MIELE L., *Semplificati gli adempimenti per la presentazione delle dichiarazioni*, in *Corriere Tributario*, n. 31/1998, p. 2305.

DEL VAGLIO M., BONOMO D., *Natura e vincoli del principio di valutazione automatica – il commento*, in *Corriere Tributario* n. 19/2018, p. 1499

DI LASCIO MONICA, *Trattamento fiscale del residuo attivo nelle procedure concorsuali*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 41/2004, p.12

DOMINICI C., *Gli adempimenti fiscali del curatore fallimentare*, in *Azienda & Fisco*, n. 9/2006, p. 13

ESPOSITO C., FORGILLO E., LIGNOLA C., MANSI G., - *Riflessioni in tema di compensazione tributaria in sede fallimentare*, in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, 2006, 5, pp. 904-948

FABIANI M., *Diritto fallimentare*, Bologna, 2014

FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 2019

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Padova, 2017

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Milano, 2016

FALSITTA G., *Problematiche fiscali nelle procedure concorsuali*, Milano, 1995

FALSITTA G., *La tassazione delle plusvalenze e sopravvenienze nelle imposte sui redditi*, Padova, 1986

FANELLI R., *Non è sanzionabile il mancato versamento di ritenute durante la Procedura concorsuale – [nota a Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, 22 gennaio 2009]*, n. 20, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2 / 2009, p. 148.

FANELLI R., *Gli obblighi dichiarativi del Curatore fallimentare*, in *L'IVA*, n. 5 / 2004, p. 358

FANTOZZI A., (a cura di), *Commentario breve alle Leggi Tributarie - Tomo III: Testo unico delle imposte sui Redditi e Leggi complementari*, Padova, 2010

FANTOZZI A., *Considerazioni generali sui profili fiscali delle procedure concorsuali e sul rapporto fra par condicio creditorum, interesse fiscale e altri interessi diffusi*, in GHIA, L., - PICCININNI, C., - SEVERINI, F. -, diretto da, in *Trattato delle procedure concorsuali*, VI, Torino, 2012

FANTOZZI A., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Assago, 2014

FAUCEGLIA G., PANZANI L., (a cura di), *Fallimento e altre procedure concorsuali*, UTET GIURIDICA, Milano, 2009

FERRARA F., CORSI F., *Gli imprenditori e le società*, Milano, 2001.

GAFFURI G., *Diritto Tributario parte generale e parte speciale*, Padova, 2016

GAIANI L., in *Il nuovo regime delle perdite delle imprese IRPEF*, in *Il fisco*, n. 6/2019, p. 512

GALGANO F., *Diritto privato*, Padova, 1992

GAMBI L., *La chiusura anticipata del fallimento ex art. 118, comma 2, terzo periodo, legge fallim., in pendenza delle c.d. "azioni di massa*, in *Il Diritto Fallimentare e delle Società Commerciali*, [nota a Tribunale di Firenze Sez. III 11-11-2016], n.5/2017, p. 1232

GAMBI L., *Erario e Fallimento*, Milano, 2017

GAMBI L., *Erario e Fallimento*, in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, n. 1/2017 pp. 123-162

GAMBI L., *Fallimento e riscossione dei tributi*, in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, 2016, 2, pp. 620-627

GARGANESE F., *Obblighi dichiarativi dell'impresa fallita e responsabilità del Curatore per il periodo anteriore al Fallimento*, in *Corriere Tributario*, n. 11/2019, p. 1010 e ss.

GAVIOLI F., *Chiusura anticipata del fallimento: modalità operative dal CNDCEC*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 30/2017, p. 50

GAVIOLI F., *Esercizio provvisorio dell'impresa nel Fallimento: lo studio del CNDCEC sul ruolo del Curatore*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, n.34/2016, p. 34

GAZZERA M., *Il fallimento non sfugge alla comunicazione delle liquidazioni IVA*, in *Eutekne.info* del 20/04/2017- www.Eutekne.it

GUGLIELMUCCI L., *Diritto fallimentare*, Torino, 2011

IZZO G., *Limiti agli adempimenti fiscali del fallito e regime sanzionatorio ex art. 8 della L. N. 4/1929 in giurisprudenza*, [nota a Cass. pen. Sez. III, 20-05-1999, n. 10539], in *Il Fisco*, 1/2000, p. 106

LA CROCE G., *Aspetti fiscali nel Fallimento: oneri tributari e proposte di accelerazione*, in *Il Fallimento e le altre procedure concorsuali*, 2010, 9, pp. 1103-1114

LEO M., *Le imposte sui redditi nel testo unico. Tomo II*, Milano, 2016

LO CASCIO G., *Codice commentato del Fallimento*, Assago, 2017

LUPI R., *Insolvenza, Fallimento e disposizione del credito tributario*, in *Dialoghi trib.*, 2006

LUPI R., *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2005

MANDO' G., MANDO' D., *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2008

MANDRIOLI L., POLLIO M., *Le nuove scadenze dichiarative dei curatori fallimentari*, in *Corriere Tributario* n. 9/2002, p. 766 e ss.

MANDRIOLI L., *Liquidazioni IVA e dichiarazioni periodiche in presenza di operazioni passive*, in *Corriere Tributario*, n. 27 / 2000, p. 1999

MARINI G., *Appunti in tema di ritenute sugli interessi attivi accreditati nel corso delle procedure concorsuali*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2000, p. 797

MARTELLI M., *Il rimborso delle ritenute d'acconto subite dalle procedure concorsuali*, [nota a Cass. Civ., Sez. V. 14 novembre 2001, n. 14127], in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2 / 2002, p. 323

MAURO M., *Brevi osservazioni sulla compensazione tributaria in sede fallimentare*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2007, 23, pp. 1849-1856

MAURO M., *Imposizione fiscale e Fallimento*, Torino, 2011

- MAURO M., *La problematica appartenenza dell'Iva nell'ambito delle procedure concorsuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 10, pp. 847-866
- MAURO M., *Questioni in tema di ammissione dei crediti tributari al passivo fallimentare*, in *Rassegna tributaria*, 2015, 4, pp. 805-827
- MESSINA S.M., *La compensazione tributaria in sede fallimentare*, in *Corriere tributario*, 2010, 29, pp. 2383-2389
- MICCINESI M., *L'imposizione sui redditi nel Fallimento e nelle altre procedure fallimentari*, Milano, 1990
- MONTELEONE M., (a cura di), *Curatore fallimentare*, Assago, 2017
- NASTRI M.P.: *L'affitto d'azienda*, in *Quaderni della Fondazione Italiana del Notariato*, supplemento al n. 2/2010.
- PAJARDI P., *Fallimento e fisco*, Milano, 1971
- PAPALEO P. P., *La natura della dichiarazione I.V.A. pre fallimentare ex art. 74 bis del D.p.r. n. 633/1972, [nota a Cassazione Civile Sez. V 02-03-2004 (01-10-2003) n. 4225]*, in *Il Diritto Fallimentare e delle Società Commerciali*, n. 2 / 2005, p. 255
- PAPARELLA, *Le operazioni straordinarie nell'ordinamento tributario*, in *Il regime fiscale delle operazioni straordinarie*, a cura di Della Valle-Ficari-Marini, Torino, 2009.
- PAPARELLA F., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013
- PENTA A., *La liquidazione dell'attivo fallimentare*, in *Il Fallimento*, n. 5/2018, p. 633
- POLLET C., DIMITRI S., *Come gestire il mancato ricevimento della fattura elettronica?* In *Euroconference news* del 23 Maggio 2019
- POLLIO M., PAPALEO P.P., *La fiscalità nelle nuove procedure concorsuali*, Milano, 2007
- PORTALE R., *IVA – Imposta sul valore aggiunto 2018*, Milano, 2017

- POTITO E., *Le procedure concorsuali sotto il profilo della imposizione sul reddito*, in *Riv. Dir. fin.*, 1989, I
- RAGUCCI G., *Il residuo attivo nel calcolo dell'imponibile fiscale del Fallimento*, in *Corriere Tributario*, n. 29/2010, p.2324
- RAVAZZIN C., *Il rimborso dei crediti tributari nel Fallimento*, in *Il Fisco*, 47/2014, p. 4660
- ROCCA E., SALA F., *Il consolidato fiscale – normativa, prassi e casi pratici*, Milano, 2012
- ROCCO G., *Il debito fiscale nelle procedure concorsuali Parte prima – I debiti sorti prima della Procedura (2006-2015) (I)*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 6/2015 pp. 1144-1201
- ROCCO G., *Il debito fiscale nelle procedure concorsuali parte prima – I debiti sorti prima della Procedura (2006-2015) (II)*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 1/2016 pp. 349-432
- ROCCO G., *Il debito fiscale nelle procedure concorsuali parte II – I debiti sorti durante la Procedura (2009-2015) (I)*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 2/2016 pp. 845-894
- ROCCO G., *Il debito fiscale nelle procedure concorsuali parte II – I debiti sorti durante la Procedura (2009-2015) (II)*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 3/2016 pp. 1312-1346
- ROSSI A., *La nuova chiusura del Fallimento, III parte*, in *Euroconference news*, 29 Agosto 2017, www.Ecnews.it.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario parte speciale*, Milano, 2009
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2015
- SABATELLI E., *L'esercizio provvisorio dell'impresa nel Fallimento fra interessi concorsuali, interessi particolari dei creditori, e interessi c.d. "sociali"*, in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, n.2/2011, p.127
- SANDULLI R., D'ATTORRE G., *Manuale delle procedure concorsuali*, Torino, 2016
- STASI E., *Obblighi fiscali del Curatore*, in *Il Fallimento*, 9/2007, p. 1108

STESURI A., *Crediti tributari e crediti previdenziali nel passivo fallimentare*, in *Il Fallimento e le altre procedure concorsuali*, 2007, 11, pp. 1348-1351

STESURI A., *Crediti d'imposta e diritto al rimborso*, in *Il Fallimento*, 1/2003, p. 46

STEVANATO D., *La determinazione del patrimonio netto iniziale nel periodo fallimentare*, in *Corriere Tributario*, n. 29/2010, p. 2319

TARZIA G., *La tassazione del reddito d'impresa nel fallimento*, in *Il Fallimento*, n. 3/1998, p. 221

TESAURO F., *Appunti sugli adempimenti fiscali del Curatore fallimentare*, in *Rassegna tributaria*, 1990, I, pp. 241-258

TESAURO F., *Compendio di diritto tributario*, Utet Giuridica, Torino, 2016

TESAURO F., *"IVA e imposta di registro nelle procedure concorsuali"*, in *Corriere Tributario*, 1980, p. 50

TINELLI G., *"La determinazione del reddito d'impresa nelle procedure concorsuali"*, in *Rassegna Tributaria*, 1989 - I, p. 259

TURCHI A., *La cassazione ribadisce che il curatore fallimentare non è sostituto d'imposta*, [nota a Cassazione Civile Sez. I 22-12-1994 n. 11047], in *Giurisprudenza Italiana*, n. 10/1995.

VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizioni nel diritto tributario*, Milano, 2001

VIOTTO A. (a cura di), *La tassazione del reddito delle società di capitali*, Torino, 2018

VIOTTO A., *Crediti erariali dei fallimenti: riflessioni alla luce delle recenti evoluzioni giurisprudenziali* [nota a Cassazione n. 3903/2004, n. 10349/2003, n. 4225/2004, n. 19169/2003], in *Riv. dir. trib.*, 2005, II, p. 227

ZAFARANA C., *Manuale tributario del Fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Assago, 2010

ZENATI S.A., *Il residuo attivo della Procedura fallimentare*, in *Corriere Tributario*, n. 41/2004

ZENATI S.A., *Tassazione ai fini IRPEF del reddito di impresa in caso di Fallimento*, [nota a Cassazione, Sez. I - Sent. 3 luglio 1998, n. 6518], in *Corriere Tributario*, n. 36/1998, p. 2698 e ss.

ZENATI S.A., *Adempimenti tributari del Curatore fallimentare [Nota a Trib. Milano sez. II civ. 17 novembre 2006]*, in *Corriere tributario*, 2007, 6, pp. 506-509

ZENATI S.A., *Ammissione al passivo fallimentare del credito IVA su invito al versamento da parte degli Uffici [Nota a Cass. sez. tribut. 20 luglio 2007, n. 16120]*, in *Corriere tributario*, 2007, 41, pp. 3355-3358.

ZENATI S.A., *Il Curatore fallimentare è tenuto ad operare le ritenute sui redditi di lavoro dipendente*, in *Corriere Tributario*, 2006, 2753

ZENATI S.A., *Il privilegio per l'IVA di rivalsa sui crediti professionali in sede fallimentare, [nota a Cassazione Civile Sez. I Sentenza 12-06-2008 (05-03-2008) n. 15690]*, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n.1/2009, p. 71

ZENATI S.A., *La dichiarazione IVA prefallimentare costituisce titolo per il rimborso del credito, [nota a Cassazione Civile Sez. V 30-03-2007 (15-03-2007) n. 7963]*, in *Corriere Tributario*, n. 23/2007, p. 1893

ZIZZO G., *Fallimento, periodo d'imposta e obbligazione tributaria* in *Rivista di diritto Tributario*, 1999, II, p.50

ZIZZO G., *Aspetti problematici della determinazione del reddito d'impresa in sede di chiusura della Procedura fallimentare*, in *Riv. Di dir. Trib.*, 1992, I

GIURISPRUDENZA

Corte di Giustizia UE, 22 febbraio 2018, causa C-396/16.

Corte di Giustizia UE, 23 novembre 2017, causa C-246/16.

Corte Costituzionale, sentenza del 30 aprile 1986, n. 115

Corte Costituzionale, sentenza del 28 novembre 1983, n. 328

Cass. Sez. Trib., 11 settembre 2019, n. 22646

Cass. Civ., Sez. V, 1 febbraio 2019, n. 3096

Cass. SS. UU., sent. 21 aprile 2016, n. 8059.

Cass. Civ., Sez. V, 30 aprile 2014, n. 9434

Cass. Civ., Sez. I, 9 giugno 2014, n. 12947

Cass. Civ., Sez. VI, 6 giugno 2014, n. 12789

Cass. Civ., sez. I, 25 ottobre 2013, n. 24159

Cass. SS.UU., Civ., 12 marzo 2013, n. 6070

Cass., Sez. Trib., 2 marzo 2012, n. 3271

Cass., Sez. Trib., 2 marzo 2011, n. 5076

Cass. Civ., 18 novembre 2010, n. 23353

Cass., Sez. Trib., 24 aprile 2009, n. 9761

Cass. Civ., Sez. V, 06 febbraio 2009, n. 2910

Cass. Civ., Sez. Trib., 22 gennaio 2008, n. 8778

Cass. Sent. 1 giugno 2007, n. 12893

Cass., Sez. Trib. 27 febbraio 2007, n. 11572

Cass. Sez. V, Sent. 12 luglio 2006 n. 15842

Cass. Sent. 24 febbraio 2006 n. 4235

Cass. Civ., sez. II, 11/08/2005, n. 16853

Cass. Civ., Sez. II, 22 luglio 2005, n. 15369

Cass. Civ., Sez. V, 2 marzo 2004 , n. 4225

Cass. Sez. un., 12 dicembre 2001, n. 15715

Cass. Pen., Sez. III, 27 ottobre 1995, n. 299

Cass. Sez. I, 11 luglio 1995, n.7561

Cass. Civ., Sez. I, 22 dicembre 1994, n. 11047

Cass. Civ., Sez. I, 20 marzo 1993, n. 3321

Cass. Civ., Sez. I, 14 settembre 1991, n. 9605

Cass. Civ., Sez. I, 14 settembre 1991, n. 9606

Cass. Civ., Sez. II, 6 novembre 1987, n. 8224

Cass. Civ., 28 ottobre 1980, n. 5777

Cass. Civ., sez. I, 23 giugno 1980, n. 3926

Cass. Sent. 9 aprile 1974, n. 955

Cass. Civ., 13 luglio 1957, n. 2847

Tribunale di Milano, sez. V, 31 gennaio 2013, n. 1392

Tribunale di Modena, 20 gennaio 2012, n. 150

Tribunale di Catania, 9 ottobre 1997, n. 4434

Comm. Trib. Centr., SS.UU., 8 marzo 2007 n. 2510

Comm. Trib. Cent., Sez. XXV 11 luglio 2005 n. 6297, in *Il Fisco* 36/2005, 1-5710

Comm. Trib. Reg. per l'Emilia-Romagna, sez. 11, 23 novembre 2018, n. 2692

Comm. Trib. Reg. per la Liguria, Sez. 2, 19 marzo 2018, n. 314

Comm. Trib. Reg. per la Lombardia, Sez. 16, 20 febbraio 2018, n. 717

Comm. Trib. Reg. del Piemonte, 15 dicembre 2017, n. 1813/04/17

Comm. Trib. Reg. per la Lombardia, Sez. 18, 13 novembre 2017, n. 4558/2017

Comm. Trib. Reg. del Piemonte, 10 novembre 2017, n. 1579/04/17

Comm. Trib. Reg. per la Lombardia, Sez. 10, 18 ottobre 2017, n. 4187/2017

Comm. Trib. Reg. per la Liguria, Sez. 4, 21 febbraio 2017, n. 252

Comm. Trib. Reg. del Piemonte, 5 settembre 2016, n. 1062/7/16

Comm. Trib. Reg. Bologna, sez. XIV, 8 maggio 2006, n. 31

Comm. Trib. Prov. Genova, Sez. 2, 20 giugno 2018, n. 709

Comm. Trib. Prov. Genova, Sez. 2, 30 marzo 2018, n. 388

Comm. Trib. Prov. di Milano, Sez.16, 11 gennaio 2017, n. 204/2017

Comm. Trib. Prov. di Torino, 20 settembre 2016, n. 1434/1/16

CIRCOLARI

Circolare Agenzia delle Entrate 17/01/2018 n.1/E/2018

Circolare Agenzia delle Entrate del 30/12/2014, n. 32

Circolare Agenzia delle Entrate 19/09/2014 n. 27

Circolare Agenzia delle Entrate 15/02/2011 n. 4/E punto n. 12

Circolare Agenzia delle Entrate 11/03/2011 n. 13/E

Circolare Agenzia delle Entrate 04/10/2004 n. 42/E

Circolare Agenzia delle Entrate 22/03/2002 n. 26/E

Circolare Ministero delle Finanze 17/04/2000 n. 77/E/2000

Circolare Ministero delle Finanze 6/06/1998 n. 141/E

Circolare Ministero delle Finanze 11/08/1993 n. 19

Circolare Ministero delle Finanze 26/04/1999 n. 92

Circolare Ministero delle Finanze 28/01/1992 n. 3

Circolare Ministero delle Finanze 07/11/1988 n. 5/3401 – parte 7

Circolare Ministero delle Finanze 09/08/1975 n. 27

Circolare Ministero delle Finanze 17/01/1974 n. 6

Circolare Ministero delle Finanze 10/01/1974 n. 3

Circolare Ministero delle Finanze 21/11/1972 n. 27

Circolare Ministero delle Finanze 17/01/1974 n. 6/605165

Circolare Ministero delle Finanze 10/01/1974 n. 3

RISOLUZIONI

Risoluzione Agenzia delle Entrate 8 agosto 2019 n. 332

Risposta a interpellato Agenzia delle entrate, DR Veneto protocollo n. 907–15986/2016 del 25 marzo 2016.

Risoluzione Agenzia delle Entrate 20 dicembre 2010, n. 132

Risoluzione Agenzia delle Entrate 17/02/2009 n. 42/E/2009

Risoluzione Agenzia delle Entrate 21/07/2008 n. 307/E/2008

Risoluzione Agenzia delle Entrate 03/04/2008 n. 127/E

Risoluzione Agenzia delle Entrate 02/02/2007 n. 18

Risoluzione Agenzia delle Entrate del 22 novembre 2002, n. 362/E

Risoluzione Agenzia delle Entrate 12/08/2002 n. 279/E

Risoluzione Agenzia delle Entrate 24/05/2002 n. 154/E

Risoluzione Agenzia delle Entrate 18/03/2002 n. 89/E/2002

Risoluzione Agenzia delle Entrate 12/10/2001 n. 155/E

Risoluzione Ministero delle Finanze 12/07/1995 n. 181/F

Risoluzione Ministero delle Finanze 22/10/1992, n. 531237

Risoluzione Ministero delle Finanze 24/03/1983, n. 9/437

Risoluzione Ministero delle Finanze 02/02/1978, n. 7/241

Risoluzione Ministero delle Finanze 01/04/1977, n. 9/294

Risoluzione Ministero delle Finanze del 9/04/1974, n. 500949

Risoluzione Ministero delle Finanze del 7/11/1973, n. 503702

ALTRE CIRCOLARI/NOTE

Consulenza giuridica n. 907-2/2018 Direzione Regionale del Veneto

CNDCEC, Nota Informativa n. 30/2017, *La chiusura del Fallimento dopo la riscrittura dell'art. 118 l. Fall. Riflessioni e suggerimenti operativi*

Circolare 10/05/2011 IRDCEC n. 23/IR

Nota MISE 18/02/2008 n. 1335

Provvedimento direttore Agenzia delle entrate 21/06/2007 *Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 152 del 03/07/2007 - supplemento ordinario*

Circolare Assonime 09/06/1997 n.64