



# **Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Pisa**

## **Commissione Studio Procedure Concorsuali**

ADEMPIMENTI FISCALI NELLE PROCEDURE CONCURSUALI

Pisa, 21 Novembre 2019

## **Commissione Studio Procedure Concorsuali**

2017 - 2020

### ***Presidente***

Maurizio Roventini

### ***Consigliere Delegato***

Maurizio Masini

### ***Segretario***

Laura Canovetti

### ***Componenti***

Roberto Aringhieri

Angelo Bachi

Tommaso Baldacci

Irene Bertelli

Sara Bianchi

Carmen Boccoli

Angela Bozzano

Samanta Caponi

Mauro Carugi

David Castellani

Sabrina Cavallini

Goffredo Caverni

Maurizio Cini

Carlotta Curini

Andrea Donati

Luisa Ducci

Giulia Giachetti

Simone Lepori

Andrea Maestrelli

Franco Mannucci

Alessandro Merenda

Cecilia Nacci

Andrea Nieri

Alessandro Oliveri

Letizia Pozzolini

Giuseppe Rotunno

Luisa Sirianni

Stefano Stefanelli

Francesco Tarantino

Mauro Torrigiani

Marco Tosi

Paolo Vallini

Roberta Vaselli

Lorenzo Volpi

# INDICE

## 1. IL FALLIMENTO

### **1.1 APERTURA DELLA PROCEDURA**

- 1.1.1 Adempimenti Iva
- 1.1.2 Adempimenti Imposte sul reddito
- 1.1.3 Dichiarazione sostitutiva d'imposta
- 1.1.4 Imposte locali (Imu-Tari-Imposta Pubblicità ecc...)

### **1.2 SVOLGIMENTO DELLA PROCEDURA**

- 1.2.1 Adempimenti Iva
- 1.2.2 Adempimenti Imposte sul reddito
- 1.2.3 Dichiarazione sostitutiva d'imposta

### **1.3 ADEMPIMENTI FISCALI NELLE VENDITE IMMOBILIARI**

- 1.3.1 Imposte locali

### **1.4 ADEMPIMENTI FISCALI IN SEDE DI CHIUSURA**

- 1.4.1 Adempimenti Iva
- 1.4.2 Adempimenti Imposte sul reddito
- 1.4.3 Dichiarazione sostitutiva d'imposta
- 1.4.4 Il Concordato Fallimentare

### **1.5 CASI PARTICOLARI**

- 1.5.1 Chiusura della procedura in pendenza di giudizi
- 1.5.2 Revoca del fallimento
- 1.5.3 Adempimenti Ici/Imu in caso di residuo attivo comprensivo di immobili

## 2. IL CONCORDATO PREVENTIVO

### **2.1 ADEMPIMENTI FISCALI**

### **2.2 TRATTAMENTO FISCALE DI PLUSVALENZE E MINUSVALENZE**

# 1. IL FALLIMENTO

## 1.1 APERTURA DELLA PROCEDURA

### 1.1.1 Adempimenti Iva

- Modello variazione dati Iva: entro 30 giorni dalla sentenza dichiarativa di fallimento, comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati anagrafici del curatore e la data di accettazione dell'incarico (art. 35 D.P.R. 633/72).
- Cassetto fiscale: richiedere il cassetto fiscale del fallito, non è necessaria alcuna autorizzazione.
- Registrazioni contabili: entro 4 mesi dalla nomina, provvedere agli obblighi di fatturazione e registrazione relativi alle operazioni antecedenti al fallimento, se i termini non sono scaduti (art. 74-bis D.P.R. 633/72).
- Dichiarazione Iva 74 bis: entro 4 mesi dal fallimento, presentare la dichiarazione IVA per il periodo 1/1 - data del fallimento (art. 74-bis D.P.R. 633/72 e art. 8, IV comma, D.P.R. 322/98).

Se scaturisce un debito: l'Erario dovrà insinuarsi nello stato passivo. Se scaturisce un credito: si riporta al periodo successivo.

- Dichiarazione Iva annuale: presentare la dichiarazione IVA dell'anno solare precedente (art. 8, IV comma, D.P.R. 322/1998) solo se il termine non è ancora scaduto al momento della nomina. Le casistiche possibili sono tre:

- se tra la data della nomina e la data di scadenza della dichiarazione decorrono più di quattro mesi: la scadenza è quella ordinaria;
- se tra la data della nomina e la data di scadenza di presentazione decorrono meno di quattro mesi: la scadenza è 4 mesi dalla nomina;
- se la nomina è successiva al termine di presentazione: per il curatore non vi è obbligo di presentare la dichiarazione in quanto il relativo termine è scaduto.

### 1.1.2 Adempimenti imposte sul reddito

- DICHIARAZIONE DEI REDDITI ANTE-FALLIMENTO: entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo alla nomina, presentare la dichiarazione dei redditi per il periodo 1/1 - data del fallimento (art. 183 D.P.R. 917/86 e art. 5, IV comma, D.P.R. 322/98) nonché la dichiarazione IRAP.

In caso di fallimento di un'impresa individuale o di una società di persone, spedire all'imprenditore o ai soci una copia della dichiarazione dei redditi presentata per il periodo 1/1 - data del fallimento (art. 5, IV comma, D.P.R. 322/98).

- DICHIARAZIONE DEI REDDITI RELATIVA ALL'ESERCIZIO PRECEDENTE: accertarsi della presentazione nei termini di legge da parte del fallito o del legale rappresentante della dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio precedente (la normativa non pone alcun obbligo) in capo al curatore.

### **1.1.3 Dichiarazione sostituto d'imposta**

- MODELLO 770 RELATIVO ALL'ESERCIZIO PRECEDENTE: accertarsi della presentazione nei termini di legge da parte del fallito o del legale rappresentante del modello 770 relativa all'esercizio precedente.
- MODELLO 770 RELATIVO ALL'ESERCIZIO IN CORSO ALLA DATA DEL FALLIMENTO: non è previsto che si facciano due dichiarazioni separate. Le possibili casistiche sono tre:
  - 1) ritenute operate solo nel periodo ante fallimento: l'obbligo di presentazione ricade sul fallito;
  - 2) ritenute operate solo nel periodo post fallimento: l'obbligo di presentazione ricade sul curatore;
  - 3) ritenute operate in entrambi i periodi: il curatore presenta un'unica dichiarazione che comprende anche le eventuali ritenute effettuate dall'imprenditore dal 1.1. alla data del fallimento. In questo caso è consigliabile farsi consegnare dal legale rappresentante un elenco firmato delle ritenute effettuate e versate con indicati tutti i dati dei percipienti e con allegate le ricevute di versamento. Prima di presentare la dichiarazione, ricontrollare i dati con quanto risulta dal cassetto fiscale.
- CERTIFICAZIONI UNICHE RELATIVE ALL'ESERCIZIO PRECEDENTE: accertarsi dell'invio da parte del fallito o del legale rappresentante delle CU relative all'esercizio precedente.
- CERTIFICAZIONI UNICHE RELATIVE ALL'ESERCIZIO IN CORSO ALLA DATA DEL FALLIMENTO:
  - 1) ritenute nel periodo ante fallimento: redazione e invio delle CU a carico del fallito/legale rappresentante;
  - 2) ritenute nel periodo post fallimento: redazione e invio delle CU a carico del curatore.

### **1.1.4 Imposte locali**

- IMU: entro 90 giorni dalla nomina presentare al Comune di ubicazione degli immobili una dichiarazione ai fini IMU attestante l'avvio della procedura (Art. 9, VII comma, D. Lgs 14/03/11 n. 23, che richiama l'art. 10, VI comma, D. Lgs 30/12/92 n. 504).
- TASSA RIFIUTI: verificare l'esclusione dalla Tassa Rifiuti sulla base del regolamento comunale: eventualmente comunicare la sentenza di fallimento all'ufficio competente.

## **1.2 SVOLGIMENTO DELLA PROCEDURA**

### **1.2.1 Adempimenti Iva**

- Dichiarazione Iva annuale: ogni anno, entro gli ordinari termini di scadenza, deve essere compilata e presentata la dichiarazione annuale Iva (in questa dichiarazione è possibile optare per la liquidazione Iva trimestrale).

Solo per l'anno in cui viene dichiarato il fallimento le dichiarazioni Iva sono due: il primo modello comprende le operazioni dal primo gennaio alla data di fallimento (barrare anche casella nel rigo VA3), operazioni già ricomprese nella dichiarazione Modello 74 bis; il secondo modello comprende le operazioni dalla data di fallimento al 31 dicembre.

- Fatturazione: Entro 30 giorni dalla vendita di beni mobili appartenenti al fallimento procedere alla fatturazione. I beni personali dell'imprenditore o del socio illimitatamente responsabile, non sono soggetti a fatturazione perché fuori dal campo di applicazione dell'Iva.
- Annotare sui registri Iva entro le normali scadenze: le fatture emesse, le fatture ricevute e gli eventuali versamenti periodici. Si devono annotare anche le fatture emesse da soggetti incaricati che abbiano curato la vendita dei beni aziendali, es. Istituto Vendite Giudiziarie.
- Liquidazione Iva: da effettuarsi mensilmente (o trimestralmente in presenza di opzione).
- Versamento Iva: Se dalla liquidazione Iva scaturisce un debito, procedere al versamento nei termini ordinari.
- Acconto Iva: Se dovuto, entro il 27 dicembre di ogni anno, procedere al versamento dell'acconto Iva.
- Liquidazioni Iva: entro il termine previsto inviare le liquidazioni Iva (effettuare gli invii solo dalla data di fallimento in poi).
- Comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute, entro i termini stabiliti (effettuare gli invii solo dalla data di fallimento in poi).
- Dichiarazione di cessazione Iva: qualora siano state concluse tutte le operazioni rilevanti ai fini dell'Iva, può essere presentata la dichiarazione di cessazione Iva, finalizzata a richiedere il rimborso dell'eventuale credito.

### **1.2.2 Adempimenti imposte sul reddito**

- La normativa fiscale non prevede la compilazione delle dichiarazioni dei redditi durante lo svolgimento della procedura, con l'unica eccezione costituita dall'esercizio provvisorio, nel qual caso compilare la dichiarazione Irap entro gli ordinari termini di scadenza.
- Nel caso di pagamenti a soggetti come: perito, cancelliere, dipendenti, professionisti, IVG e

curatore ecc, occorre rilevare e versare le relative ritenute d'acconto.

### 1.2.3 Dichiarazione sostituto d'imposta

- Certificazione Unica: ai soggetti a cui è stata operata la ritenuta nell'esercizio precedente, deve essere rilasciata la relativa certificazione, compresa anche la Certificazione Unica per i dipendenti.
- Modello 770: se nell'anno solare precedente sono state operate ritenute, presentare il modello 770 con gli ordinari termini di scadenza.

## 1.3 ADEMPIMENTI FISCALI NELLE VENDITE IMMOBILIARI

**FATTURAZIONE** - emettere **fattura entro 30 giorni dalla data del versamento del saldo prezzo** (ai sensi dell'art. 74 bis e art. 6, Il comma lettera a, D.P.R. 633/72).

**IMU** - ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. 504/1992, anche per l'IMU, così come già per l'ICI *“per gli immobili compresi nel fallimento o nella liquidazione coatta amministrativa il curatore o il commissario liquidatore, entro novanta giorni dalla data della loro nomina, devono presentare al comune di ubicazione degli immobili una dichiarazione attestante l'avvio della procedura. Detti soggetti sono, altresì, tenuti al versamento dell'imposta dovuta per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale entro il termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili.”* (Nello specifico, il comma 7 dell'art. 9 del D.Lgs. 23/2011 recita così: “Per l'accertamento, la riscossione coattiva, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso si applicano gli articoli 10, comma 6, del D.Lgs 504/1992.....etc.)

**TASI** - in assenza di una specifica previsione normativa riguardante le procedure concorsuali, occorre inevitabilmente procedere per “analogia legis”. Quindi si ritiene dovuta la TASI dalla procedura concorsuale con diverse casistiche variabili in funzione della regolamentazione locale. Il termine di pagamento si ritiene debba coincidere con quello previsto per l'IMU. Ciò sia per analogia, che per la disciplina generale dettata dall'art. 111-bis l.fall. per i debiti prededucibili.

**IMPOSTA DI REGISTRO** - predisporre il Decreto di Trasferimento in bozza ed inviarlo all'Agenzia delle Entrate per la “pre-tassazione”, via e-mail, all'indirizzo [dp.pisa.utpisa.attigiudiziari@agenziaentrate.it](mailto:dp.pisa.utpisa.attigiudiziari@agenziaentrate.it). L'Agenzia delle Entrate invierà poi il conteggio preventivo dell'imposta di registro da versare entro venti giorni dalla data dell'atto.

**IMPOSTE IPOTECARIE E CATASTALI** – Sulla base degli artt. 43 e 44 del DPR 131/86 la base imponibile cui applicare tali imposte è costituita dal prezzo di aggiudicazione dell'immobile.

## **1.4 ADEMPIMENTI FISCALI IN SEDE DI CHIUSURA**

### **1.4.1 Adempimenti iva**

- **Entro 30 giorni dalla chiusura**, presentare dichiarazione di cessazione ai fini IVA (art. 35 D.P.R. 633/72) ovvero dichiarazione COMUNICA alla CCIAA.
- **L'anno successivo alla chiusura, entro la scadenza ordinaria**, presentare Dichiarazione annuale Iva (art. 74-bis D.P.R. 633/72).

### **LE NOTE DI VARIAZIONE IVA**

In tema di note di credito Iva il legislatore:

- ha dapprima riformato la disciplina, prevenendo, con la Legge di stabilità 2016, che le note di variazione potessero essere emesse, dal 2017, sin dalla data di apertura della procedura concorsuale;
- con la Legge di Bilancio 2017 (articolo 1, comma 567, della Legge n. 232/2016) ha modificato l'articolo 26 del D.P.R. n. 633/1972, ripristinando la regola secondo la quale la variazione in diminuzione volta al recupero dell'IVA addebitata al cessionario è possibile solo nel caso di mancato pagamento, in tutto od in parte, a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose. Quindi tutte le novità introdotte precedentemente sono state annullate.

Quindi è possibile emettere nota di variazione Iva nei seguenti casi:

### **FALLIMENTO**

A) In caso di ripartizione dell'attivo (art. 110, comma 3, L.F.): occorre guardare al piano di riparto presentato dal Curatore fallimentare ed al successivo decreto con cui il Giudice Delegato lo rende esecutivo, trascorso il termine di 15 giorni per le eventuali osservazioni dei creditori. L'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 155/E del 12 ottobre 2001 ha precisato che la facoltà di eseguire la variazione in diminuzione può essere esercitata dal cedente solo a seguito della ripartizione finale dell'attivo.

B) In mancanza di ripartizione dell'attivo (art. 119 L.F.): occorre guardare alla scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento: l'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 89/E del 18 marzo 2002 ha precisato che occorre riferirsi alla data di chiusura della procedura fallimentare

### **CONCORDATO FALLIMENTARE**

Occorre aspettare il passaggio in giudicato della sentenza di omologazione del concordato fallimentare: da tale data discendono gli effetti sostanziali e processuali del concordato in modo definitivo.

### **CONCORDATO PREVENTIVO**

Per individuare l'infruttuosità della procedura occorre guardare sia alla definitività della sentenza di omologazione del concordato preventivo (art. 181 L.F.) che al momento in cui il debitore concordatario adempia effettivamente gli obblighi assunti con il concordato stesso.

### **ACCORDO RISTRUTTURAZIONE DEL DEBITO (ART. 182-BIS L.F.)**

Dalla sua omologazione.

PIANO ATTESTATO (ART. 67, COMMA 3, LETTERA D) L.F.

Dalla data di pubblicazione del Piano attestato nel Registro delle Imprese, ovvero dalla data dell'accordo stipulato in esecuzione del piano attestato, se successivo.

L'Agenzia Entrate, con la circolare n. 8 del 7 aprile 2017 ha altresì chiarito che gli organi della procedura sono tenuti ad annotare nel registro IVA la corrispondente variazione in aumento, ma che tale adempimento, tuttavia, non determina l'inclusione del relativo credito IVA vantato dall'Amministrazione nel riparto finale, ormai definitivo, ma consente di evidenziare il credito (vantato dall'Amministrazione) eventualmente esigibile nei confronti del fallito tornato in bonis.

Per quanto sopra, non sussistendo il debito a carico della procedura, il curatore fallimentare non è tenuto ad ulteriori adempimenti.

In relazione a questo argomento la **Corte di Giustizia Ue con sentenza del 23/11/2017 relativa alla causa C-246/16**, ha stabilito che non è conforme al diritto dell'Unione l'art. 26, comma 2 del DRP 633/72, laddove subordina la possibilità per il fornitore di emettere nota di credito, all'infruttuosità della procedura concorsuale, la cui durata media supera i dieci anni: *"l'articolo 11, parte C, paragrafo 1, secondo comma, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che uno Stato membro non può subordinare la riduzione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora una tale procedura possa durare più di dieci anni"*.

Risulta quindi incompatibile con la direttiva Iva una norma che subordina il recupero dell'imposta all'infruttuosità di una procedura concorsuale che si protragga per più di 10 anni.

La conseguenza è che l'Italia è obbligata a rivedere la sua norma sulle note di variazioni Iva collegate alle procedure concorsuali. Il compito di individuare le prove della probabile durata prolungata del mancato pagamento spetta pur sempre alle autorità nazionali. Anche se la Corte non parla esplicitamente di incompatibilità della norma interna con quella unionale, è piuttosto lo stato dei fatti attuale delle procedure concorsuali a determinare il contrasto con l'ordinamento Ue. Se la certezza della definitiva irrecuperabilità del credito può essere acquisita solo dopo una decina d'anni, in concreto si determina uno svantaggio eccessivo in termini di liquidità delle imprese italiane rispetto alle loro concorrenti europee. Occorrerebbe, pertanto, che il legislatore, dopo un'attenta e concreta analisi sulla tempistica italiana delle procedure concorsuali, arrivasse alle stesse conclusioni della Corte: 10 anni sono decisamente troppi per non consentire a chi già ha subito il danno dovuto al fatto che il cliente non abbia saldato le proprie fatture di recuperare almeno l'Iva relativa. Bisognerebbe anticipare all'apertura della procedura la possibilità di effettuare la variazione in diminuzione. Il che non sarebbe poi tanto lontano da ciò che è previsto per le imposte dirette, dove le perdite su crediti sono deducibili in ogni caso dal dies a

quo dell'apertura della procedura a carico del debitore (articolo 101, comma 5, del Tuir) e dove per i crediti di modesta entità la deducibilità è ammessa solo dopo 6 mesi dalla scadenza di pagamento.<sup>1</sup>

#### **1.4.2 Adempimenti imposte sul reddito**

- Entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo alla chiusura, presentare *Dichiarazione dei Redditi* per il periodo fallimentare, data di inizio procedura - data di chiusura procedura. (art. 5, IV comma, D.P.R. 322/98). Il termine decorre dalla *data di pubblicazione* del decreto motivato con il quale il Tribunale dichiara la chiusura del fallimento.

#### **Determinazione del REDDITO D'IMPRESA nel Fallimento:**

In base all'art. 183 TUIR il **reddito dell'impresa durante l'unico periodo fallimentare è dato dall'eventuale differenza tra il residuo attivo ed il patrimonio netto dell'impresa all'inizio della procedura** se non vi è stato esercizio provvisorio (se il Patrimonio Netto iniziale è negativo si considera pari a zero).

Il **RESIDUO ATTIVO** è, secondo la Circ. Min. 22.03.2002 n. 26/E, quanto restituito al fallito al termine della procedura. Quindi nel caso di chiusura del fallimento per esaurimento attivo il residuo attivo è pari a zero e NON si configura reddito d'impresa. In caso di chiusura del fallimento per insussistenza di passivo o per integrale pagamento dei creditori il residuo restituito al fallito ritornato in bonis va valorizzato attribuendo ai beni che lo compongono il costo fiscalmente riconosciuto prima dell'apertura della procedura (C.M. 04.10.2009, n. 263/E).

Si ricorda che il fallimento ai sensi dell'art.118 l.f. si chiude: 1. Inesistenza di passivo 2. Integrale pagamento dei creditori 3. Compiuta ripartizione finale con creditori parzialmente soddisfatti 4. Insufficienza dell'attivo nel corso della procedura che può essere verificata anche prima dell'udienza di verifica dei creditori.

Quindi nei casi 3) e 4) non vi è alcun residuo attivo, quindi un plusvalore tassabile. Il problema della valorizzazione ai fini fiscali del residuo attivo si pone soltanto nei casi 1) e 2).

Il **PATRIMONIO NETTO** iniziale è dato invece dalla differenza tra le attività e le passività patrimoniali dell'impresa all'inizio della procedura, così come risultanti dal bilancio iniziale relativo al periodo pre-concorsuale.

Secondo la circolare 26/E Min. Fin. del 22/3/2002:

- il patrimonio netto dell'impresa all'inizio della procedura deve essere determinato tenendo conto del costo fiscalmente riconosciuto degli elementi patrimoniali attivi e passivi e non il loro valore di stima;
- rilevano le attività e le passività aziendali accertate dal curatore, anche se non registrate

---

<sup>1</sup>Fonte Il Sole 24 Ore

nelle scritture contabili;

- sono esclusi gli elementi attivi o passivi, appartenenti al patrimonio personale dell'imprenditore individuale.

Il reddito d'impresa risultante dal periodo concorsuale, in caso di **fallimento di un'impresa individuale, impresa familiare o di una società di persone**, viene imputato all'imprenditore, ai familiari partecipanti all'impresa o ai soci nel periodo d'imposta in cui si è chiuso il procedimento; se questo si chiude in perdita, la medesima è deducibile nei limiti attualmente previsti dall'art. 8 TUIR.

Ai sensi dell'art. 18 DPR 42/88 il Curatore ha l'obbligo di consegnare o spedire copia della dichiarazione finale all'imprenditore, ai partecipanti all'impresa familiare ed ai soci delle società di persone.

Gli assolvimenti dell'Ires e dell'Irap rimangono di competenza del Curatore, mentre l'irpef dell'imprenditore fallito, dei collaboratori dell'impresa familiare e dei soci delle società di persone rimangono ovviamente a carico di tali soggetti.

- Presentare la **Dichiarazione IRAP**, unitamente a quella sui redditi, solo se vi è stato esercizio provvisorio.

#### **1.4.3 Dichiarazione sostituto d'imposta**

Il Curatore, in qualità di sostituto d'imposta, ha l'obbligo di presentare, entro i termini ordinari la Dichiarazione dei Sostituti d'imposta e di effettuare il versamento delle ritenute e l'invio delle certificazioni.

#### **1.4.4 Il concordato fallimentare**

La sentenza che omologa il concordato fallimentare prevede il ritorno in bonis dell'impresa, con conseguente ritorno degli obblighi tributari a carico dell'impresa stessa.

Nei termini previsti decorrenti dal passaggio in giudicato della sentenza di omologa, il Curatore dovrà presentare la dichiarazione dei redditi per il periodo fallimentare prevista dall'art. 5 comma IV° D.P.R. 322/1998, mentre la dichiarazione IRAP, relativa allo stesso periodo, dovrà essere presentata solamente nell'ipotesi in cui vi sia stato esercizio provvisorio dell'impresa.

L'unico problema consiste quindi nell'individuare i termini per la presentazione delle dichiarazioni di cui sopra e la determinazione e tassabilità del RESIDUO ATTIVO e delle SOPRAVVVENIENZE da bonus da Concordato.

Per prassi ministeriale il **termine** da cui far decorrere gli effetti della chiusura della procedura concorsuale deve essere individuato nel *passaggio in giudicato della sentenza che omologa il Concordato* (Ris. AdE 01/10/2003 nr. 191/E).

Il **RESIDUO ATTIVO** si determina in maniera diversa, a seconda della tipologia di Concordato fallimentare:

**CONCORDATO CON ASSUNTORE O CON CESSIONE DI BENI AI CREDITORI**

Un primo orientamento sostiene che i due casi diano luogo ad un'operazione neutrale in base al fatto che il residuo attivo coincide con quanto restituito al fallito od è inferiore. Nell'ipotesi in cui all'assuntore vengano restituiti tutti i beni, il residuo attivo è pari a zero (Cass 11 dicembre 2000 n. 15568).

Un secondo orientamento, sostenuto dall'amministrazione finanziaria, prevede che il reddito imponibile sia dato dalla differenza fra:

1) valore di perizia (o valore normale in assenza di perizia) dei beni assegnati all'assuntore o ai creditori + valore nominale dei crediti e delle azioni revocatorie assegnati + attivo già realizzato + eventuale integrazione in denaro per spese di procedura.

2) patrimonio netto dell'impresa o società secondo valori fiscalmente riconosciuti all'inizio della procedura

1-2 = risultato reddituale della procedura (avanzo imponibile)

#### **CONCORDATO CON TERZO GARANTE E TERZO CHE PAGA**

Il residuo attivo è dato dalla differenza fra attivo fallimentare ed ammontare delle passività insinuate. Dal residuo deve essere dedotto, ex art. 183 tuir, il patrimonio netto ad inizio procedura per determinare l'eventuale avanzo immobiliare.

Le **SOPRAVVVENIENZE ATTIVE** c.d. da bonus concordato che riguardano la riduzione del passivo dell'impresa in conseguenza del concordato non sono imponibili ex art. 88 c.4 Tuir.

Il pagamento delle imposte deve avvenire prima del ritorno in bonis dell'imprenditore poiché il curatore da quel momento perde la disponibilità dell'attivo fallimentare

### **1.5 CASI PARTICOLARI**

#### **1.5.1 Chiusura della procedura in pendenza di giudizi**

La possibilità di addivenire alla chiusura di un fallimento in presenza di giudizi ancora pendenti rappresenta senza dubbio una delle modifiche più rilevanti fra quelle introdotte dal Legislatore con il D.L. 27 giugno 2015, n. 83, che ha riscritto l'art. 118 LF comma 2.

Esaminando in particolare gli aspetti fiscali connessi a questa fattispecie, non avendo alcun riferimento normativo specifico, importanti indicazioni sono contenute nel documento emesso dal Consiglio Nazionale, diffuso il 6 giugno 2017 (*La chiusura del fallimento dopo la riscrittura dell'art. 118 L.Fall. Riflessioni e suggerimenti operativi*).

Nel documento in esame vengono fornite soluzioni perseguibili sulla base di quanto già pubblicato sulle fattispecie assimilabili, ovvero la riapertura della procedura per effetto del rinvenimento di nuove attività (art. 121 LF) e la risoluzione o l'annullamento del concordato fallimentare (art. 137-138 LF).

Le soluzioni interpretative prospettate nel documento in esame sono le seguenti.

## **IMPOSTE DIRETTE**

Dal punto di vista sostanziale la chiusura del fallimento con giudizi pendenti potrebbe originare quanto di seguito esposto:

- a) il sorgere di una sopravvenienza attiva che influenzi il debito fiscale, in quanto si origina (o si incrementa) il c.d. residuo attivo. In altre parole si ottiene un surplus rispetto alla situazione fiscale di partenza (normalmente a “zero”) che comporta la capacità della procedura di pagare tutti i debiti e restituire al fallito il surplus. In tal caso si avrebbe la tassazione, a carico della procedura, ex art. 183, comma 2 TUIR di tale maggior valore;
- b) il sorgere di una sopravvenienza passiva che influenzi il debito fiscale, in quanto si riduce il c.d. residuo attivo. In altre parole si ottiene un deficit rispetto alla situazione fiscale di arrivo precedente (risultato del precedente maxi periodo). In tale ipotesi si avrebbe una riduzione della tassazione, a carico della procedura, ex art. 183, comma 2, TUIR di tale minor valore;
- c) il sorgere di una sopravvenienza attiva o passiva che non influenzi, in considerazione del relativo ammontare, la liquidazione delle imposte intervenuta con la dichiarazione finale relativa alla chiusura del fallimento. In tale caso non sorgerebbe alcun dovere a carico del curatore.

Come noto dall’art. 120, comma 5, L.F. discende la cessazione dell’attività del curatore, tranne nei casi in cui ricorrano le condizioni descritte nell’art. 118, comma 2, terzo periodo, L.F., al verificarsi delle quali il curatore rimane in carica “ai soli fini di quanto ivi previsto”.

È necessario quindi interrogarsi quali siano le conseguenze di tale previsione sul compimento delle attività “ai fini fiscali” da parte del curatore.

L’alternativa proposta dall’Agenzia delle Entrate (DRE Veneto del 25.3.2016, ma nello stesso senso anche alcune risposte ad interpelli resi dalla Direzione Centrale Normativa) è che, dalla cancellazione o meno della società dal registro delle imprese, non consegua necessariamente la cancellazione del codice fiscale (dal punto di vista meccanico, un tale procedere è possibile, anche in presenza di chiusura della partita IVA).

Per quanto concerne i doveri del curatore, lo stesso continua a svolgere gli adempimenti fiscali, e ciò in ossequio sia a quanto previsto dall’art. 120, ultimo comma, L.F., in forza del quale “restano in carica ai soli fini di quanto ivi previsto”, sia laddove si ritenga che la sopravvivenza “è un dato di fatto”, come già in precedenza avveniva (ed avviene) per gli adempimenti fiscali successivi alla chiusura.

Non si può infatti dimenticare che, ai fini delle imposte dirette, la chiusura del fallimento comporta anche il venire meno del soggetto fiscalmente rilevante, stante la “dissoluzione dell’impresa”.

Il curatore procederà quindi con la predisposizione della dichiarazione dei redditi del maxi periodo fiscale di cui all’art. 183, comma 2, TUIR. Le regole di compilazione sono dettate dall’Agenzia delle Entrate nelle circolari 26/E del 2002 e dalla 42/E del 2004.

Deve essere comunque affrontato il tema dell’eventuale sopravvivenza del soggetto solo ai fini fiscali.

Le conseguenze della chiusura della procedura in presenza di giudizi pendenti, sono fiscalmente rilevanti solo qualora da tali attività si origini un avanzo di patrimonio da restituire al soggetto fallito (ai soci per le società), in quanto, come noto, stante l'azzeramento del patrimonio netto negativo, non si può originare una base imponibile dalla riduzione del deficit patrimoniale iniziale.

Caso differente è quello del fallito persona fisica. In tale situazione il curatore "sarà tenuto ad espletare tutti gli incombenzi fiscali previsti ordinariamente per l'apertura del fallimento". In tal caso, il curatore potrebbe predisporre semplicemente una dichiarazione dei redditi integrativa (per ampliamento del periodo fiscale di durata del maxi periodo e/o per modifica della base imponibile). Qualora non si ritenga tale soluzione conforme con quanto previsto dall'art. 2 del DPR 322/1998, si dovrebbe redigere una nuova dichiarazione che andrebbe a sostituire quella precedente, con esposizione di un nuovo maxi periodo fiscale. È evidente come le istruzioni alle dichiarazioni dei redditi dovrebbero riportare tale possibilità.

Al fine di evitare complicazioni e 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..

Si ritiene, pertanto che il curatore possa presentare istanza affinché al ricorrere delle condizioni previste dall'art. 118, comma 2, n. 3, L.F. possa essere autorizzato, pur in presenza del decreto di chiusura del fallimento emesso ai sensi dell'art. 118, comma 2, L.F., a non procedere con la cancellazione della società, del conto corrente del fallimento e della partita IVA.

I diversi orientamenti emersi e le molteplici criticità che potrebbero emergere (si pensi, ad esempio, al caso delle sopravvenienze attive derivanti da una causa passiva) inducono a ritenere contraddittorio procedere con il ricorso alla chiusura del fallimento in presenza di giudizi pendenti che possano portare a delle eccedenze rispetto alla situazione debitoria. O meglio sarà il curatore che, nell'ipotesi in cui i risultati dei giudizi pendenti siano in grado di "invertire il segno" e quindi permettere di ottenere un'eccedenza positiva rispetto alla situazione fallimentare, a valutare l'opportunità di non chiedere la chiusura della procedura, ovvero di essere autorizzato, nonostante la chiusura della procedura, a non cancellare la società dal registro delle imprese, a mantenere aperta la partita IVA, a mantenere aperto il conto corrente intestato al fallimento.

In conclusione la casistica potrebbe essere la seguente per le società in fallimento:

1) Cancellazione della società ed estinzione

- caso eccedenza patrimoniale con devoluzione ai creditori – no dichiarazione fiscale per nuovo maxi periodo di imposta;
- caso eccedenza patrimoniale con devoluzione allo Stato – no dichiarazione fiscale per nuovo maxi periodo di imposta;
- caso no eccedenza patrimoniale – no dichiarazione.

Pur ritenendo che in tale caso non sia ipotizzabile restituire eventuali eccedenze ai soci, qualora ciò

accada si procederà a presentare dichiarazione fiscale, in relazione alla definizione dei giudizi pendenti.

2) No cancellazione della società (no estinzione società) previa valutazione del curatore e autorizzazione del giudice

- caso eccedenza patrimoniale con restituzione ai soci – sì dichiarazione per nuovo maxi periodo di imposta;

- caso no eccedenza patrimoniale – no dichiarazione per nuovo maxi periodo di imposta.

Nel caso in cui non vi sia estinzione della società e non si sia operata la chiusura del codice fiscale, si procederà con la chiusura dello stesso post - estinzione dei giudizi pendenti.

### **IVA**

La soluzione interpretativa fornita dal Consiglio Nazionale ammette la possibilità per il curatore di non procedere alla cancellazione della società dal Registro Imprese quale effetto automatico della chiusura della procedura ex art. 118 comma 1 n. 2: in tal caso quindi vengono mantenuti in essere anche il conto corrente dedicato e la partita iva.

In caso contrario (chiusura della partita iva) si potrebbero verificare successivamente le seguenti casistiche:

#### Prestazioni di servizi rese ante chiusura ma non incassate

Qualora si presentino situazioni concernenti prestazioni di servizi realizzate ante cessazione dell'attività e chiusura della posizione IVA, per semplificare la cosa in termini operativi, si potrà effettuare la riapertura della partita IVA. La data di riapertura della partita IVA potrà coincidere con l'incasso del corrispettivo derivante dalla prestazione di servizi. Una tale affermazione non soddisfa, in quanto prevarrebbe solamente l'eventuale aspetto realizzativo delle prestazioni di servizi; al contrario, la procedura, in tali casi, ha diritto ad ottenere la detrazione dell'imposta relativa alle prestazioni passive (si pensi all'IVA sulle prestazioni dei professionisti interessati della vicenda). In tale caso, la riapertura dovrebbe intervenire alla prima operazione attiva o passiva.

#### Presenza di sole prestazioni passive

Si deve confermare che la partita IVA potrebbe anche essere riaperta solo per recuperare l'imposta relativa a spese funzionali ad un'attività conclusa, ma sostenute dopo la sua cessazione, come nel caso di spese legali per una causa inerente tale situazione, in quanto spetta il diritto alla detrazione (Corte Giustizia UE, sentenza del 3 marzo 2005, causa C-32/03).

È 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.

#### Cessioni di beni

Aspetti diversi, come visto, comporta la cessione di beni dopo la chiusura della partita IVA. In tal caso il curatore non dovrà più riaprire la partita IVA e si comporterà come un soggetto non imprenditore.

### **RITENUTE**

L'art. 23 del DPR n. 600/1973, individua nel curatore uno dei soggetti qualificati come sostituti di imposta. Il dato letterale porta ad una conseguenza scontata; fino a quando il curatore permane in carica deve effettuare le ritenute di legge in relazione alle attività che allo stesso competono, quali, ai sensi dell'art. 118 L.F., il pagamento di spese future e/o oneri relativi ai giudizi pendenti ed eventuali riparti supplementari. Ove intervenga la cancellazione della Società dal Registro delle imprese, ed il venir meno del codice fiscale, ci si deve interrogare se il curatore possa ancora dar corso all'applicazione delle ritenute, con i relativi adempimenti.

Nel caso di mantenimento del codice fiscale, il curatore manterrà gli incombeni del sostituto di imposta.

### **CONCLUSIONI**

Volendo tirare le somme del discorso, l'argomento necessita di essere affrontato almeno su tre piani: quello civilistico, quello fallimentare e quello fiscale.

Secondo il codice civile (art. 2495 c.c.) e la giurisprudenza della Corte di Cassazione (da ultimo, Sezioni Unite n. 6070/2013):

- conclusa la liquidazione, la società deve essere cancellata dal registro imprese;
- dalla cancellazione della società consegue necessariamente la sua estinzione;
- in presenza di rapporti giuridici non definiti, siano attivi o passivi, in essi succedono gli ex soci, tranne nel caso in cui si tratti di diritti attivi solo potenziali (c.d. mere pretese) i quali, invece, si considerano come rinunciati.

Secondo la DRE Veneto (nota 25/03/2016 e le risposte ad interpelli della Direzione Centrale Normativa), invece, in caso di chiusura del fallimento in pendenza di giudizi:

- non dovrebbe essere richiesta la cancellazione della società;
- dovrebbe essere comunicata la sola chiusura della procedura;
- dovrebbe essere mantenuto il codice fiscale;
- dovrebbe essere richiesta la chiusura della partita IVA per cessazione dell'attività;
- dovrebbe essere richiesta l'apertura della partita IVA in caso di sopravvenienze attive, agli esiti del giudizio;
- il curatore continua a rivestire la qualifica di sostituto d'imposta.

L'incertezza interpretativa, suggerisce di investire della questione il Giudice.

Il curatore, pertanto, nell'istanza di chiusura dovrebbe puntualmente indicare le condizioni e le situazioni e le caratteristiche del fallimento che lo "attraggono" sotto l'ambito di applicazione dell'art. 118, comma 2, n. 3, L.F.; il Tribunale nel decreto di chiusura del fallimento per compiuta ripartizione dell'attivo ai sensi dell'art. 118, comma 2, n. 3, L.F. potrà decretare di non cancellare la società dal registro delle imprese.

In presenza di un decreto che autorizzi il curatore a non procedere con la cancellazione della società dal

registro delle imprese, il curatore stesso avrà la possibilità di assolvere gli obblighi fiscali secondo le regole ordinarie.

In considerazione delle numerose problematiche in precedenza evidenziate, si ritiene comunque necessario un riordino normativo che regolamenti tutta la materia in modo organico.

### **1.5.2 Revoca del fallimento**

La data di revoca della sentenza di fallimento produce, ai soli fini fiscali, gli effetti della chiusura della procedura. Infatti, stante la previsione in forza della quale, in caso di revoca del fallimento, sono "salvi gli atti legalmente compiuti dagli organi della procedura", devono ritenersi compresi in tale alveo tutti gli atti legalmente compiuti dal curatore in attuazione di quanto disposto dall'articolo 183, comma 2, del TUIR, in relazione ai criteri di determinazione del reddito e agli adempimenti dichiarativi che ne conseguono ai sensi degli articoli 5 e 8 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322. A tale fine, pertanto, la revoca del fallimento, seppure ai soli fini fiscali, può essere assimilata alla chiusura del fallimento. Da ciò discende che, nell'ampio ambito degli atti legalmente compiuti dal curatore è riconducibile, evidentemente, anche la presentazione della dichiarazione dei redditi ai sensi dell'articolo 5 del D.P.R. n. 322 del 1998 e del modello IVA 74 bis per il primo periodo ante fallimento (*vedi Circolare Ag. Entrate 38/E/2010*).

### **1.5.3 Adempimenti Ici/Imu in caso di residuo attivo comprensivo di immobili**

Operando per l'IMU il richiamo generale alle regole dell'ICI, per semplicità facciamo richiamo esclusivamente a queste ultime.

FONTI GIURISPRUDENZIALI

Sen.Cass. 24/10/2005 n. 20575 si è occupata dell'individuazione della base imponibile nel caso di immobili di categoria D in caso di fallimento: il criterio contabile stabilito dall'art. 5, III comma, del D. L.vo 504/92, come sosteneva l'Agenzia delle Entrate, ovvero il prezzo di aggiudicazione, come secondo il Curatore deriverebbe dall'art. 10.

La Corte sposa la prima tesi, affermando che l'art. 10 "riguarda soltanto la fase della presentazione della dichiarazione e del pagamento del tributo. Il comma 6 dell'art. 10 non fa alcun cenno al metodo di determinazione della base imponibile il che conferma l'applicazione del criterio di cui all'art. 5; indica invece il termine entro il quale va fatta la dichiarazione ed il termine entro il quale va effettuato il pagamento ... Questa particolare disciplina del versamento, che crea un maxi periodo di imposta, si giustifica perché fino a quando non viene ottenuto l'incasso derivante dalla vendita di quel bene, sarebbe del tutto ingiustificato ed illogico pretendere il pagamento di una somma da prelevare da altri beni" E prosegue sottolineando che "Il bene immobile compreso nel fallimento ... non è né un bene esente né un bene escluso dall'imposta ... E', semplicemente, un bene per il quale l'obbligo della dichiarazione e del pagamento sorge nel momento in cui viene venduto, in quanto soltanto in quel momento viene ad

esistere la somma necessaria per fronteggiare l'imposta. Il presupposto dell'ICI è il possesso del bene ed è lo stesso sia in una situazione di normale titolarità che nell'ambito di una procedura concorsuale".

Ordinanza Corte di Cassazione n. 3845 del 15/2/2013 afferma che "ove il fallimento o la liquidazione coatta vengano chiusi senza farsi luogo alla vendita ... la predetta obbligazione tributaria, quale progressivamente maturata, è posta a carico" del fallito che ne riacquisisce la disponibilità.

In dottrina coesistono due posizioni:

- a) la prima (F.Brighenti) considera il VI comma dall'art. 10 del D. L.vo 504/92 norma vincolante, di carattere esclusivo per le procedure concorsuali, e quindi, non verificandosi tutti i presupposti previsti da tale disposizione (fallimento e cessione degli immobili), nel caso di restituzione dei beni al fallito ritiene l'ICI non dovuta per tutto il periodo fallimentare
- b) la seconda (F.U.Albertini, M.Basilavecchia, C.Zafarana) ritiene invece prevalente la previsione di portata generale del primo comma dell'art. 10/504 citato ("L'imposta è dovuta ... per anni solari proporzionalmente alla quota ed ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso") e considera quindi la disposizione del sesto comma relativa alle sole modalità di pagamento.

Tale seconda linea interpretativa si divide poi in due filoni diversi, nel momento in cui cerca, nel silenzio della legge, di determinare quali siano, una volta affermata in ogni caso la debenza del tributo in corso di procedura, le modalità di pagamento dello stesso nello specifico caso in esame: - il primo (Albertini) ritiene che l'obbligo di pagamento sia comunque in capo al curatore, atteso che la restituzione del residuo attivo al fallito presuppone l'avvenuto soddisfacimento di tutti i crediti, compreso quello per ICI *"nel caso di restituzione del bene al fallito ritornato in bonis senza che il credito ICI sia stato soddisfatto nel corso della procedura concorsuale il soggetto tenuto al pagamento complessivo è comunque il fallito. Questa tesi benché supportata da orientamenti giurisprudenziali non si ritiene, in realtà, possibile in quanto nel diritto fallimentare la restituzione dei beni al fallito, al termine della procedura, presuppone il soddisfacimento integrale di tutti i crediti. Il credito ICI deve trovare, a parere dello scrivente, copertura integrale nell'ambito delle disponibilità finanziarie della procedura concorsuale procedendo, se necessario, anche alla vendita dello stesso bene"*

- il secondo (Basilavecchia) ritiene che invece, poiché il principio generale sancito dal primo comma dell'art. 3 è che "Soggetti passivi ... sono il proprietario, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie", mentre tale obbligo grava sul Curatore solo se si verifica la specifica previsione del citato sesto comma dell'art. 10, soggetto tenuto al pagamento sia il fallito. Sulla scorta di tutto quanto qui sopra esposto possiamo ritenere senz'altro che l'ICI/IMU sia dovuta anche per il periodo fallimentare: resta da capire su quale soggetto grava l'obbligazione tributaria, il curatore o il fallito tornato in bonis.

Soluzione prudenziale

Benché l'obbligo di versamento non gravi sul Curatore, non esistendo un obbligo di legge in tal senso e non essendo egli indicato fra i soggetti passivi dell'imposta dal citato art. 3 del D. L.vo 504/92, la soluzione più semplice e prudente è che il versamento sia effettuato dal Curatore prima della restituzione dei beni (facendosi rilasciare dal fallito una delega a tal fine).

Soluzione supportata dalla giurisprudenza

L'obbligazione tributaria è a carico del fallito tornato in bonis. Problematiche relative: gestione dell'eventuale ricorso in caso di emissione di avviso di accertamento a carico dell'ex-curatore.

Soluzione alternativa: proporre un interpello ai Comuni interessati

## **2. IL CONCORDATO PREVENTIVO**

### **2.1 ADEMPIMENTI FISCALI**

In caso di concordato preventivo gli adempimenti tributari sono ad esclusivo carico dell'imprenditore, mentre nulla compete al Commissario Giudiziale ed al Liquidatore Giudiziale.

Gli obblighi tributari devono essere assolti secondo le regole ordinarie, recependo le risultanze dell'operato del Liquidatore Giudiziale. Le uniche particolarità riguardano le plusvalenze e minusvalenze.

### **2.2 TRATTAMENTO FISCALE DI PLUSVALENZE E MINUSVALENZE**

Ai sensi degli artt. 86 e 101 del Tuir la cessione ai creditori in sede di concordato preventivo non costituisce realizzo delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze ed al valore di avviamento (neutralità fiscale). Secondo la Ris. AdE 29/E del 01/03/2004 l'intassabilità delle plusvalenze deve applicarsi anche al trasferimento a terzi dei beni ceduti. Non è invece definita l'applicazione di questa esclusione ai casi in cui il Concordato non preveda la cessione di beni ai creditori o la preveda in misura parziale.

### **SOPRAVVENIENZE**

Ai sensi dell'art. 88 del Tuir le sopravvenienze attive derivanti dalla riduzione del passivo chirografario che si attua per legge non sono tassabili. L'effetto della riduzione si ha con la definitività del decreto di omologazione.